

INDICE

1)	ABSTRACT.....	2
2)	PROTOCOLO DE INVESTIGACIÓN	3
	a) Area temática	
	b) Tema	
	c) Problema	
	d) Dimensión del problema	
	e) Objetivo general del problema	
	f) Objetivos específicos	
	g) Justificación del problema	
3)	INTRODUCCIÓN.....	6
4)	MARCO TEORICO	8
5)	EL FISCO COMO ACREEDOR EN EL PROCESO CONCURSAL	
	<u>La instancia verifcatoria y la causa de los Créditos</u>	
	5.1.- Consideraciones previas.....	12
	5.2.- Obligación de verificar créditos fiscales	14
	5.3.- La prescripción concursal- La prescripción abreviada del art. 56 de la ley 24522.- Un ejemplo del desencuentro entre el derecho tributario y el derecho concursal	16
	5.4.- La causa del crédito fiscal- La carga de la prueba- La problemática de la causa en las insinuaciones fiscales en la etapa verifcatoria.....	22
	5.5.- El título ejecutivo- Las Boletas de deuda.....	32
	5.6.- La determinación administrativa sobre bases presuncionales...42	
	5.7.- La notificación de los actos administrativos.....	46
	5.8.- Facultad de los jueces para morigerar los intereses de las deudas fiscales y previsionales – Intereses fiscales o legales?	48
	5.9.- La prescripción Quinquenal- Aplicación del art 4027 inciso 3 del Código Civil	60
	5.10.- Anticipos de impuestos.....	66
6)	DISEÑO METODOLÓGICO.....	68
7)	INSTRUMENTOS (MATRIZ).....	71
8)	CONCLUSIONES	
	a) General por Objetivos Generales	72
	b) Parciales por objetivos particulares	73
9)	BIBLIOGRAFÍA.....	75
	AGRADECIMIENTOS.....	81

1).- ABSTRACT

El tratamiento de los créditos fiscales en los concursos ha sido motivo de un tradicional e intenso debate en la doctrina nacional, cuya problemática intenta encauzar la jurisprudencia, puesto que la legislación vigente no ha contemplado en ciertos casos la solución adecuada.

El Estado tiene una decisiva influencia con su intervención en los procesos concursales y ha cobrado en la actualidad un vigor inusitado determinando en muchos casos el éxito o el fracaso de una estrategia concursal preventiva

Los temas conflictivos son numerosos. La participación del Fisco en los concursos y las relaciones que genera a su alrededor son inagotables y lógicamente hay interesantes elementos para un estudio completo de sus interrelaciones.

Sin embargo, las características de éste trabajo imponen un tratamiento parcializado, limitado a un aspecto de la cuestión de verificación de créditos fiscales y su examen desde la perspectiva jurisprudencial y doctrinaria

2) PROTOCOLO DE INVESTIGACIÓN

AREA TEMÁTICA: Economía, crédito e institutos concursales

Tema: La crisis en las empresas y la cesación de pagos

Problema:

Las pretensiones del Fisco en la verificación de créditos en el Concurso Preventivo y la Quiebra del deudor.

Aspectos controvertidos en el marco de la verificación de sus créditos. Ley 24522 y modif.. Ley 11.683

Dimensión del problema

En ciertas circunstancias ¹, el patrimonio de una persona, sea ésta de existencia visible o ideal, se torna impotente para atender el conjunto de obligaciones que pesan sobre éste. Y cuando tales circunstancias presentan rasgos de permanencia y estabilidad, se entiende que dicho patrimonio ha entrado en situación de insolvencia o en cesación de pagos.

La función del Síndico Concursal es realizar un análisis de la documentación que aporta el acreedor peticionante por un lado y por otro el de la ley, doctrina y jurisprudencia, a los efectos de llegar a la causa del crédito y su legitimidad. De ello depende la vida o muerte de la empresa.

En la República Argentina rige sobre la tutela judicial de los créditos, la ley 24.522 desde el año 1995, la que fue modificada por las leyes 24.760, 25113, 25374, 25563, 255889 y 26086.

Asimismo en el ámbito nacional rige la Ley de Procedimiento Fiscal, Ley 11.683 que tiene objetivos distintos, siendo el principal allegar los recursos al Estado en pos de contribuir a su sostenimiento.

En algunos artículos la ley 11.683 se contrapone con la ley de Concursos y Quiebras, lo que torna conflictiva la interpretación, generando disímiles opiniones no solo de la jurisprudencia judicial y administrativa, sino también a nivel doctrinario.

Justificación de la causa del crédito- presunción o no de autenticidad del acto administrativo

Los problemas que se pueden presentar respecto a una petición de verificación del crédito del fisco son numerosos, y entre ellos se pueden destacar:

¹ Flujo de Fondos negativo, Mayor Pasivo corriente que Activo corriente, Prueba Acida o Liquidez seca menor a 1-

- a) acreditación del hecho imponible
- b) privilegio pretendido por el fisco
- c) monto pretendido
- d) notificaciones al concursado
- e) culminación de la instancia administrativa
- f) intereses legales
- g) anatoscismo
- h) prescripción de impuestos
- i) multas
- j) anticipos de impuestos
- k) verificación tempestiva o tardía
- l) fuero de atracción
- m) costas en las incidencias

OBJETIVO GENERAL DEL PROBLEMA

Dilucidar en la pretensión del Fisco en la verificación de créditos en el Concurso Preventivo y en la Quiebra del deudor como se acredita la causa del crédito, monto y privilegio como requiere el art. 32 de la ley 24522.

Analizar como acredita el Fisco en el proceso de verificación de créditos en el Concurso Preventivo y en la Quiebra el hecho imponible, monto, el privilegio pretendido, cuales son los intereses legales, cuál es el período de prescripción de impuestos y tasas.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- a) Examinar las respuestas posibles conforme a las normas vigentes con relación a los interrogantes que se plantean en la verificación de créditos fiscales;
- b) Aplicar las normas legales y proyectarlas en las controversias que se susciten en los procedimientos concursales;
- c) Integrar los conceptos conocidos con los temas nuevos buscándose la presentación de esquemas conceptuales totalizadores, integrados con doctrina, el enfoque técnico y la jurisprudencia prevaleciente con crítica de las soluciones alternativas de los casos planteados;
- d) Promover el tratamiento de los casos, los elementos y ámbitos inherentes a la actuación del profesional en ciencias económicas como sindico concursal,

considerando los conocimientos adquiridos, aplicables en el universo del proceso concursal y en el marco de la Ley, la doctrina y la jurisprudencia.

JUSTIFICACIÓN DEL PROBLEMA

A raíz de los conflictos existentes en cuanto a la aplicación de diversos conceptos regulados por la ley 24522 y leyes tributarias, se ven perjudicados los concursados y fallidos, así como también sus acreedores, pero sobre todo los Síndicos Concursales y los Organismos Fiscales.

Este proyecto se realiza a los efectos de analizar la actuación de la Sindicatura Concursal con relación a la justificación de la causa del crédito, cuantificación de la misma y la documentación necesaria para que se llegue a reconocer la pretensión del crédito fiscal, integrando las disposiciones legales, la jurisprudencia y doctrina.

Los actores de interés legítimo en base al eje temático son: La Sindicatura en su carácter de contradictor necesario, la concursada que según el resultado de los créditos admitidos al Fisco Nacional Provincial o Municipal verá como llega a buen puerto o no su concurso preventivo y el Fisco atento a que se encuentra en juego el interés de su crédito.

3).- INTRODUCCIÓN

Existen numerosos puntos de conflicto entre las pretensiones e intereses desde el punto de vista del Fisco, ya sea nacional, provincial o municipal, y de la empresa concursada o fallida por aplicación de la ley 24522.

En la confluencia entre el Derecho Tributario y el Derecho Concursal – que algunos autores han denominado “Derecho Concursal Tributario”² - se pueden observar una amplia gama de cuestiones:

- . La situación del Fisco como acreedor concursal (la obligación de verificar, la causa del crédito fiscal, los privilegios, determinación del monto, intereses a calcular, el voto del Fisco, el fuero de atracción, la prescripción)
- . Las consecuencias fiscales del concurso sobre los sujetos involucrados
- . Los deberes fiscales del síndico

Piero Pajardi³, el Fisco y el Concurso son “dos órbitas que se colisionan casi inevitablemente, pues ambas llevan la carga del interés público, aún de diverso tipo, y convergiendo las dos sobre la plataforma común del patrimonio del deudor contribuyente que tienden algunas veces a anularse recíprocamente, y frecuentemente también a confrontar por la preeminencia”

La postura más enriquecedora – y la más difícil- es aquella que intente encontrar equilibrio entre los intereses recaudatorios del Estado y los intereses que se reúnen en torno a la insolvencia patrimonial de la empresa socialmente útil: el crédito, los trabajadores y la supervivencia de la propia empresa, con sus proveedores, clientes y usuarios.

Ni el sacrificio fiscal es la clave para la recuperación patrimonial de la empresa en crisis o la satisfacción del interés de los otros acreedores, ni la pretensión fiscal está por encima de la reestructuración empresarial o de la equitativa satisfacción de los intereses del resto de los acreedores

La construcción del derecho tributario concursal no es pacífica y exige para su clarificación y superación, meditadas reflexiones y un debate profundo e interdisciplinario de la cuestión por parte de la doctrina y jurisprudencia concursal, tributaria y penal⁴

² Favier Dubois (h) Eduardo M. “El Derecho Concursal tributario y seis cuestiones que plantea el caso “Valle de las Leñas” en Biblioteca Infobae Profesional.com “Doctrina y Páctica Corporativa” Nro 3, Dic. 05, pag. 105

³ Pajardi, Piero, “Fallimento e Fisco”, 3ra ed., Giuffrè, Milan, 1981

⁴ En esta línea puede señalarse el debate realizado en fecha 11 de diciembre de 2007 en el Instituto de D. Comercial de la Universidad Notarial Argentina, donde participaron como panelistas los Dres Carlos E. Moro, Alejandro Altamirano y Carlo M. Negri, bajo la coordinación de la Dra Lucía Spagnolo.

Dentro del sistema económico capitalista, la empresa privada es el núcleo central del mismo. La supervivencia de éste sistema económico va de la mano y es directamente proporcional con el éxito de la empresa

El proceso concursal no es un proceso bilateral, entre acreedor y deudor. Es un proceso universal, donde además del deudor (hoy concursado) y el pretense acreedor (Fisco), están todos los demás acreedores que tienen derecho a intervenir, además del Sindico, como contradictor necesario.

Es oportuno recordar que quien insinúa un crédito en el proceso concursal no efectúa una demanda individual contra el deudor, sino que "concurre" a un trámite con pluralidad de interesados, en cuyo caso confronta con todos ellos, siendo de interés común que el monto de los créditos se ajuste a la verdad, porque el porcentaje que cada uno recibirá se aumentará o disminuirá según la suerte que corra la sumatoria total.

La Sindicatura es un órgano del Concurso, una de sus funciones -- con carácter relevante -- es cuidar la debidamente la composición del Pasivo (CNCom, Sala A, 15-9-80, Rep. LL, XLII, J-Z, sum.223).

Y es por ello que debe analizarse con detenimiento y minuciosamente y de conformidad al art. 32 de la ley 24522, si se encuentra probada la causa, el monto y el privilegio pretendido, si los intereses peticionados se ajustan a pautas jurisprudenciales y no ha se producido anatocismo, se ha culminado la instancia administrativa efectuándose las correspondientes notificaciones al concursado.-

Para el caso que se peticionen anticipos de impuestos si los mismos son procedentes.-

Otro tema conflictivo es la prescripción de los impuestos a la luz de la ley 24522, las leyes de procedimiento fiscal y la jurisprudencia.-

4) MARCO TEORICO

Los aspectos controvertidos en la verificación de créditos fiscales en el Concurso Preventivo será analizado desde el enfoque macroeconómico. La teoría más adecuada al espíritu de la ley es la de Keynes.⁸

La solución keynesiana es que el estado funcione como un mecanismo estabilizador para mantener el pleno empleo y la producción estable mediante políticas fiscales y monetarias activas.

La empresa ha sido un eje en la construcción del derecho, particularmente a través del principio de conservación de la empresa, de lo que Mauricio Yadarola⁹ tuvo particular percepción en 1925 cuando proyectó la apertura de procesos concursales en forma anticipatoria a la cesación de pagos, ante las dificultades económicas y financieras, fundamentalmente en sociedades.

Ha de recordarse en este sentido que las normas sobre concurso preventivo están orientadas a la celebración de un acuerdo entre el deudor y sus acreedores a fin de prevenir la declaración de quiebra y responde al objetivo de conservación de la empresa o actividad económica.¹⁰

La convocatoria de acreedores es un remedio legal que no trata sólo de beneficiar al deudor manteniéndolo en el giro de sus negocios, sino que trata de

⁸ Keynes es el economista más importante del siglo XX y el segundo de la historia tras Adam Smith. Fue alumno de Marshall. Vivió una situación de crisis económica, en los años treinta, muy fuerte y que duraría varios años. Keynes intentó crear una propuesta para solventar la crisis. Keynes es famoso por ser el creador del Fondo Monetario internacional y del Banco Mundial.

Como consecuencia de la crisis se creó una recesión a escala mundial lo que comportó importantes tensiones sociales, muchas pérdidas de trabajo y que los gobiernos tuvieran que intervenir. El teórico de esta intervención fue Keynes. En esta intervención Keynes dice que los mercados libres no siempre funcionan, en muchas ocasiones fallan, prueba de ello es que no creía lógico que hubiera desempleo mientras crecía la economía. En segundo lugar creía que lo más importante de una economía, más que la producción es la *demanda agregada*, que está compuesta por el consumo privado, el consumo de las empresas (inversión), el consumo de las administraciones públicas (gasto público) y la demanda neta del exterior (la diferencia entre las importaciones y las exportaciones. $Demanda\ agregada = a+b+c+d$.

Keynes afirma que como consecuencia de la crisis las empresas no invierten, se reduce el consumo privado, hay menos demanda exterior y todo ello comporta que la demanda agregada disminuya lo que a la vez comporta una disminución de la producción y de los salarios y por extensión una disminución de la demanda agregada. Para los clásicos, la situación se arreglaría por sí sola, pero Keynes pensó que se tenía que intervenir para solventar la crisis y esa intervención se basaba en una buena administración del gasto público; el Estado tenía que gastar más creando puestos de trabajo, infraestructuras públicas y subvencionar a las empresas privadas. Keynes puso mucho ahínco en la creación de infraestructuras públicas como carreteras, puentes, hospitales etc.

La escuela keynesiana se enmarcaría dentro de un ámbito *intervencionista dirigista* con ideas de *estatismo* en algunos puntos por fomentar una importante participación activa del gobierno en la regulación de la economía.

⁹ Mauricio Yadarola: Seguidor de Bonelli. Con su prédica consiguió que la doctrina y la jurisprudencia nacional alinearan la concepción de “estado de cesación de pagos” y que las ulteriores legislaciones concursales consideraran ese estado como presupuesto objetivo de los concursos.-

¹⁰ (Quintana Ferreyra, “Concursos y Quiebras...”, t.1, pag.91 y ss, .).-

compatibilizar los derechos de éste y sus acreedores con la finalidad que lo inspira en definitiva, esto es, el mantenimiento de una fuente de producción y de trabajo (S.C.B.A., 21-10-75, LL. 1976-A-423).

Debe existir un adecuado balance entre los distintos valores en juego, esto es, los derechos de los acreedores, la dignidad del deudor y la protección de la empresa como entidad económica fuente de trabajo y producción (Rivera, Julio Cesar, Instituciones de Derecho Concursal, t. 1 pág. 29 y ss., Ed. Rubinzal- Culzoni). En consonancia con ello se ha resuelto que el concurso preventivo no sólo se halla orientado a los intereses privados de los acreedores y del deudor sino que la propuesta debe ser valorada atendiendo fundamentalmente a su congruencia con el interés general, es decir con la idea de la conservación de la empresa y protección del crédito (Dra.Uzal, Juz. Nac.Com. n°26, 28-11-96, ED 174-17).

Por todo esto, el principio de conservación de la empresa como razón de orden social, y en especial en lo atinente al mantenimiento de las fuentes de trabajo y de riqueza, constituye un requisito insoslayable en la interpretación de la ley concursal. En tanto así, sin actividad, no hay empresa que tutelar, ni trabajo que conservar, ni impuestos que recaudar.

Más allá de todas las cláusulas de la ley concursal que prevén la necesaria existencia de actividad productiva por parte del concursado, no debe olvidarse que el concurso preventivo constituye un beneficio que altera las relaciones con terceros con el principal objetivo del proceso que es el saneamiento del pasivo con recursos propios.

Afrontando la crisis se tutelan múltiples intereses, específicamente la conservación de la empresa –con o sin sus administradores originarios-, la estructura societaria, la consistencia del patrimonio como prenda común de los acreedores, una fuente de puestos de trabajo y la satisfacción de la comunidad donde la actividad esta instalada.

El actual sistema legal concursal posee las siguientes características:

a) mayor participación de los acreedores en el desarrollo del proceso concursal, b) Sistema de corte privatista que lo hace vulnerable socialmente, pues el arreglo de la insolvencia patrimonial es entendido como cuestión que concierne básicamente al interés de los acreedores y en la que poco interesa el valor “social” de la empresa.

En el sistema de la ley 19551 predominaba lo jurídico sobre lo económico. La ley 24.522 ha exacerbado lo puramente económico . –

Osvaldo J. Maffia ha levantado su opinión contraria al privatismo de la ley, a la ausencia de un sistema para la prevención de la insolvencia, degradación de la actuación judicial, indiferencia si hay empresas recuperables o no, inexistencia de un verdadero plan de salvataje de la empresa, etc.

Se aplicarán los principios de carácter más instrumental: el de eficiencia en la liquidación; el de simplificación de los métodos de recomposición del patrimonio del fallido; el de economía de costos del proceso; el de celeridad y abreviación de los plazos procesales, el principio de salvaguarda de la integridad patrimonial del deudor, principio de conservación de la empresa, entre otros

Las herramientas teóricas que se utilizarán son:

- a) Constitución Nacional – sus principios
- b) Ley 24.522 /1995 - Ley 11.683/1932 y sus modif..
- c) Jurisprudencia Nacional y provincial - Plenarios
- d) Doctrina selecta

Los temas a tratar serán los siguientes:

- 1) Prescripción de los impuestos en el concurso y en la quiebra (art.56 Ley 24522);
- 2) Justificación de la causa, monto y privilegio de la obligación en los pedidos de verificación;
- 3) El título ejecutivo en el concurso y la quiebra.
- 4) Instancia administrativa y las notificaciones;
- 5) La tasa de interés en los pedidos de verificación;
- 6) Los anticipos de impuestos
- 7) Los intereses de los créditos fiscales en los concursos y en la quiebra;
- 8) Obligaciones de la Sindicatura frente al Organismo Fiscal;
- 9) La prescripción del Código Civil

GLOSARIO DE TÉRMINOS TEORICOS:

Acto verificadorio: acto por el cual se solicita la verificación de un crédito

Firme y consentida: que no es pasible de recurso posterior

Hecho Imponible: acto que dá origen al impuesto

Imperativa: no puede ser dejada sin efecto.

Impotencia patrimonial : falta de pago de las obligaciones del Titular del patrimonio insolvente.

Inquisitoriedad: hacer indagación de algo para comprobar su realidad y sus circunstancias.-

Instancia Administrativa: reclamación administrativa, previa a la instancia judicial

Morigerar: moderar los excesos de las acciones

Pars conditio creditorum : principio de tratamiento igualitario de los acreedores.

Salvaguarda de la integridad patrimonial del deudor: protección de la totalidad del patrimonio del deudor.

Tutelar : amparar, defender .

5) .- EL FISCO COMO ACREEDOR EN EL PROCESO CONCURSAL

La instancia verificatoria y la causa de los Créditos

5.1.- Consideraciones previas

Dentro del proceso concursal, una de las etapas relevantes es aquella en la que se realiza la verificación de créditos. Buena parte de la doctrina coincide en señalar a esta etapa como la más importante de todo el proceso.

El trámite de verificación de créditos encuentra su génesis en los principios generales de los procesos concursales. La apertura de un proceso concursal pone fin – salvo expresas excepciones- a la posibilidad de que los acreedores inicien acciones individuales contra el deudor. La iniciativa y acción del acreedor individual en defensa de su particular interés cede a la acción colectiva de todos los acreedores (principio de colectividad). Así se intenta resguardar la integridad del patrimonio, en la medida en que éste constituye la prenda común del conjunto de acreedores, impidiendo que se beneficie el acreedor más apurado en demandar o el que se entera antes. El es ideal de posición paritaria de los acreedores quirografarios: la *pars conditio creditorum*.

Es entonces imprescindible saber quienes son los acreedores (en el caso de que haya, según destaca Maffía ¹¹, quien además señala que la ley no prevé que ocurre si nadie pide verificación en el concurso preventivo ¹², cuál es el verdadero importe de sus acreencias, y cual es la prelación de cobro de que las mismas tendrán sobre el patrimonio, conforme los términos de la Ley Concursal, objetivo que se logra a través del proceso verificadorio. De esta forma, la verificación constituye el reconocimiento judicial del interés del acreedor, o su rechazo y es la vía por la cual los acreedores anteriores a la presentación en concurso preventivo (o declaración de quiebra) se incorporan al concurso, la cual queda consagrada en el artículo 32 de dicha ley:

“Todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación (...) deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos, indicando monto, causa y privilegio”

Asimismo el art. 126 determina:

“Todos los acreedores deben solicitar la verificación de sus créditos y preferencias (...) salvo disposición expresa de esta ley”

El tratamiento de los créditos fiscales en los concursos ha sido motivo de un tradicional e intenso debate en la doctrina nacional, cuya problemática intenta

¹¹ Maffía Osvaldo, “**Verificación de créditos**”, 4ta edición, Ed. Nexos Lexis, Buenos Aires, 1999, pag. 48

¹² Maffía Osvaldo, p. cit en nota 4 pag 50

encauzar la jurisprudencia puesto que la legislación vigente no ha contemplado en ciertos casos la solución adecuada.

El protagonismo del Estado – que se traduce en la decisiva influencia que ejerce su intervención en los procesos concursales- es innegable y ha cobrado en la actualidad vigor inusitado, determinando en muchos casos el éxito o el fracaso de una estrategia concursal preventiva

La participación del Fisco en los concursos y las relaciones que genera a su alrededor es inagotable y lógicamente presenta interesantes elementos para un estudio completo de sus interrelaciones.

Sin embargo, las características del presente trabajo imponen un tratamiento parcializado, limitado a un aspecto en cuestión: la verificación de créditos fiscales y su examen desde la perspectiva jurisprudencial y doctrinaria.

5.2.- Obligación de verificar créditos fiscales

En el ámbito concursal está fuera de discusión que el Fisco debe acudir a la verificación de créditos en igualdad de condiciones con los restantes acreedores, por lo que no está eximido de tal carga procesal sustentada en el principio de concurrencia. Tanto la doctrina como la jurisprudencia son coincidentes en éste punto.

No existen distinciones o exenciones fundadas en la naturaleza estatal de la obligación adeudada por el deudor concursado, ni ha sido prevista en la norma concursal alguna que imponga la percepción inmediata de las obligaciones impositivas.

Tampoco obsta a la aplicación de esta carga que la ley 11683 haya impuesto al síndico la obligación de denunciar al Fisco la existencia del concurso¹³

En tales condiciones, el Fisco debe demostrar la causa obligacional, incluyendo la debida justificación de los montos, causa y privilegios. De modo que el trámite de verificación supone un proceso de conocimiento que exige que todo acreedor- incluido el fiscal-con solo invocar sino, además, acreditar y Mostar la existencia y causa de los créditos mediante las indagaciones pertinentes, sin perjuicio de los deberes de investigación activa en cabeza del síndico¹⁴.

Como consecuencia de lo expuesto, y como carga impuesta por la ley concursal de entregar al síndico la documentación justificativa de sus créditos comprende a todos los acreedores, no resultan excluídas las reparticiones públicas

Su omisión puede ocasionar que el juez, en su calidad de director del proceso, declare la inadmisibilidad del crédito.

Además los créditos fiscales pierden ejecutoriedad y quedan condicionados a su verificación en el concurso. La apertura del concurso preventivo produce entre otros efectos, la suspensión de todas las acciones contra el deudor- art. 21, inc. 1) y 3) ley 24522- y la obligación de todos los acreedores por causa o título anterior a la fecha de la presentación en concurso de presentarse ante el síndico a solicitar la verificación de sus créditos.

¹³ La ley de procedimientos tributario encuadra a los síndicos dentro de los responsables por deuda ajena (art. 6 inc. C) y los hace responsables en forma personal y solidaria con los deudores (art. 8 inc. B). A su vez la AFIP en el art. 1 de la RG AFIP 1975/2005 establece: “Los síndicos designados en los concursos preventivos o quiebras y los liquidadores de entidades financieras regidas por la ley Nº 21.526 y sus modificaciones, o de otros entes cuyos regímenes legales prevean similar procedimiento, deberán requerir, dentro de los QUINCE (15) días corridos de haber aceptado el cargo, las constancias de las deudas que mantiene el fallido, concursado o entidad liquidada, por los tributos y gravámenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de este organismo”. A tal efecto, el síndico debe completar el formulario (declaración jurada) F. 735. La RG 1975 sustituyó a la RF AFIP 745/99 que en su primer artículo establecía similar obligación.-

¹⁴ CNCom, Sala C, 28/6/2000. “Textil Lugano s/ Quiebra. Incidente de revisión promovido por la Fiscalía de la Provincia de Buenos Aires.

En consecuencia, todos aquellos que se encuentran en condiciones de reclamar un crédito al deudor se convierten, por efecto de la apertura del concurso preventivo, en “pretensos” acreedores, con la obligación de verificar su crédito en el concurso para ser considerados “acreedores”. Dicha obligación alcanza también a los créditos del fisco, sean privilegiados o quirografarios, aún cuando se encuentren firmes.

El Fisco debe someterse a las reglas del ordenamiento concursal y presentarse a insinuar verificación dentro de los plazos previstos en el art. 32 (verificación tempestiva) y 56 (verificación tardía). Vencidos el plazo del art. 56 (dos años desde la presentación en concurso preventivo), el crédito se considera prescripto, aún cuando no esté de acuerdo al ordenamiento tributario.-

5.3 -La prescripción concursal- La prescripción abreviada del art. 56 de la ley 24522.- Un ejemplo del desencuentro entre el derecho tributario y el derecho concursal

La ley 24522 estatuye una prescripción especial, la “prescripción concursal”:

El art. 56 de la ley 24.522 determina: “ El pedido de verificación tardía debe deducirse por incidentes mientras tramite el concurso o, concluido éste, por la acción individual que corresponda, dentro de los dos años de la presentación en concurso”

“Si el título verificadorio fuera una sentencia de un juicio tramitando ante un tribunal distinto que el del concurso, por tratarse de una de las excepciones previstas en el artículo 21, el pedido de verificación no se considerará tardío, si, no obstante haberse excedido el plazo de los dos años previstos en el párrafo anterior, aquél se dedujere dentro de los seis meses de haber quedado firme la sentencia”

Vencidos esos plazos prescriben las acciones del acreedor, tanto respecto de los otros acreedores como del concursado, o terceros vinculados al acuerdo, salvo que el plazo de prescripción sea menor”

Esa prescripción abreviada pone límite a la incorporación de acreedores no verificados tempestivamente, para dar así mayor certidumbre a la composición del pasivo concursal y alcanza tanto a los acreedores quirografarios como a los privilegiados.-

Este plazo es de dos años y se computa desde la presentación en concurso; se trata de cristalizar el pasivo concursal, para favorecer las negociaciones con los acreedores, viabilizar el salvataje del Art. 48 e incluso las enajenaciones de la empresa a terceros, castigándose a los acreedores remisos o dormidos

La ratio legis: La norma, como lo recuerda la sentencia recurrida y admite la recurrente, tiene por finalidad loable no prolongar por largos períodos la aparición de acreedores que reclamen sus créditos contra el concursado. En el tema, se afirma, pugnan los intereses del acreedor renuente -afectado por la fijación del plazo para actuar- y los de la economía en general, cuyo principal objetivo es la continuidad de la actividad. Es menester poner un límite temporal a la aparición de lo que en doctrina se ha denominado "pasivos ocultos", intentándose con esta medida cristalizar la situación del deudor, lo cual es altamente favorable para el supuesto del salvataje previsto en el Art. 48 de la LC. (Ver Roitman-Di Tullio, Concursos, Rev. de D. Privado y de las obligaciones, N 20 pág. 386; Roitman, Horacio, Prescripción en la ley de concursos, Semanario Jurídico, Comercio y Justicia, t. 82, 2000-A-291 y en Rev. del Derecho Privado y Comunitario, N 22 pág. 202; García, Silvana M., Prescripción abreviada concursal -Art. 56 LCQ-:

“Todo acuerdo resulta más que difícil imposible, tanto para el deudor como para los acreedores, si no existe una masa pasiva fija, inamovible, ajena a imprevisibles alteraciones. Mal puede proponerse arreglo alguno si se desconocen su magnitud y composición” (Conil Paz, A.A., Caducidad o prescripción, ED 186-28). “Si un empresario consigue el apoyo de los acreedores para salir a flote, malo sería que después surjan otros con sus silentes acreencias cuya admisión bien podría dificultar las posibilidades de cumplimiento. La perspectiva de que el concursado salga a flote, sobre todo en caso de empresas de alguna significación, es el valor más empujado que alienta las soluciones concordatarias. Para ello, es necesario que a la hora del pronunciamiento de homologación se conozca el pasivo, que junto con el activo y las posibilidades de inserción o reinserción en el mercado condicionan el reflatamiento de la deudora” (Maffía, Osvaldo J., Verificación de créditos, 4 ed., Bs. AS., Depalma, 1999, pág. 406).-

“La ley protege los derechos, pero no ampara la negligencia, el abandono y el desinterés del particular que no los ejerce. En el caso de concurso preventivo, ello se ve reflejado en la situación de los acreedores que con indiferencia se han mantenido ajenos al trámite concursal, sea porque no verificaron sus acreencias en forma tempestiva (art. 32) o bien porque no se insinuaron por la vía tardía en la oportunidad prevista por la ley. El plazo acotado de prescripción pone fin a esa situación desigual, vedando la posibilidad a los acreedores inactivos de insinuar sus créditos en forma ilimitada en el tiempo”¹⁵

“Si bien los acreedores no verificantes puedan ejercer las acciones provenientes de sus créditos mediante ejecuciones individuales, aplicándose las condiciones pactadas en el acuerdo preventivo oportunamente homologado, ello es así en tanto la acción no se encuentra prescripta. Es decir, el derecho de los acreedores no concurrentes no puede ser ilimitado en el tiempo, dado que el hecho de permitir indefinidamente la ejecución individual una vez concluido el concurso coloca a los acreedores verificantes en una situación desigual en relación a aquéllos que adoptaron la actitud contraria, violando así la “pars condicio creditorum” que debe presidir el procedimiento concursal. De ahí que superado dicho término, el crédito no presentado a verificar -o sobre el que no se promovió la correspondiente

¹⁵ Robles, Rodolfo Pedro s/ Concurso preventivo Publicaciones: LL 2003 B, 667 Mag. votantes: Sosa-Marroco CC0201 LP 95150 RSD-208-2 S 10-10-2002 , Juez Sosa (SD)

acción judicial- se considera prescripto, quedando sólo subsistente como un obligación natural, conforme a los principios generales de la legislación civil. Dicha norma crea un nuevo supuesto de extinción de las obligaciones por prescripción, consistente en la no verificación de créditos en un concurso preventivo dentro del plazo descripto supra (art. 56 ley 24.522).”¹⁶

En cualquier caso, debe tenerse en cuenta la abreviación que el concurso produce en los plazos de prescripción de las deudas del concursado, todos los plazos de prescripción liberatoria que no se hubieren cumplido a los dos años de la presentación en concurso, se tienen por vencidos al cabo de ese lapso

Una de las novedades más destacadas que introdujo la ley 24522 en 1995 fue el establecimiento de un plazo específico de dos años-contados a partir de la fecha de presentación en concurso preventivo- como límite temporal para intentar la verificación tardía de una acreencia.-

Le otorga certeza a terceros:

a) respecto del pasivo y

b) soluciona el problema de los acreedores omisos luego del concluído el concurso. Ello conlleva a que los acreedores al saber que es lo que en verdad debe el concursado, cuentan con un panorama más serio para decidir si apoyan o no la propuesta de acuerdo , a los eventuales inversores de la empresa saneada

c) a los eventuales subadquirentes de la empresa (serán menores las garantías a exigir por pasivos ocultos)

Desde siempre la doctrina clamó por un mecanismo que sancionara al acreedor moroso, y así hubo proyectos de ley que preveían la caducidad de quien no insinuaba su crédito en un plazo breve luego del vencimiento del período tempestivo. Y hubo también un interesantísimo debate donde algunos autores – y en especial Martorell- predicaron la existencia de una suerte de “caducidad” implícita para el no verificante una vez concluido el concurso.

Las previsiones sobre la prescripción concursal solo se dan en el ámbito del concurso preventivo, por lo que el problema subsiste *in totum* en el caso de quiebras concluidas que jamás pasaron por el trámite preventivo, o que habiéndolo hecho, no llegaron a abarcar dos años de tramitación.-

El haber recurrido al instituto de la prescripción tiene el serio inconveniente de que tratándose de una figura susceptible de suspensión o interrupción el grado de

¹⁶ Robles, Rodolfo Pedro s/ Concurso preventivo Publicaciones: LL 2003 B, 667 Mag. votantes: Sosa-Marroco CC0201 LP 95150 RSD-208-2 S 10-10-2002 , Juez Sosa (SD)

certeza se diluye, lo que no hubiera ocurrido de haberse empleado como instituto la "caducidad"

Se ha discutido si es menester que el concurso haya sido exitoso para que medie la prescripción. Juyent Bas expresa que el efecto de la abreviación de la prescripción concursal lo produce el concurso exitoso, que no se frustra terminando por el desistimiento o la quiebra indirecta .(CCiv y Com. De Mar del Plata- Sala I, 13/7/2000, "APS c/ José Deyacobbi s/ Quiebra s/ incidente de verificación tardía". Esta conclusión no posee apoyo en la letra legal

El análisis que persigue este punto del trabajo, se refiere a la relación entre la prescripción concursal y los créditos fiscales, por lo que – según lo dicho supra- el tema solo se plantea en el ámbito del concurso preventivo (donde no hay dudas que resulta imperioso el pedido de verificación por parte de la entidad fiscal)

Topará allí con el límite de prescripción del citado art. 56 y no se advierten razones para colocarlo en mejor situación que los demás acreedores

Como toda prescripción, ella es susceptible de ser interrumpida- por ejemplo cuando median reconocimiento expreso de la deuda, cfr. Art-. 3989, Cod. Civil; CNCom, Sala E, 5/7/1999, "Siap SA s/ Concurso s/ incidente de verificación promovido por el GCBA- y también suspendida- por ejemplo intimación de pago al deudor por parte del acreedor, CNCom , Sala E, 27/4/1999- "Garrote Miguel Angel s/ Concurso s/ Incidente por GCBA.-

Un problema a analizar es que ocurrirá con los créditos que están siendo debatidos en sede administrativa, o por ante el Tribunal Fiscal de la Nación , o en vía recursiva por ante la Cámara Federal en lo Contencioso Administrativo?

Los créditos eventuales deben ser verificados como cualquier otra acreencia. En consecuencia- y como crédito eventual- el Fisco deberá insinuar su acreencia, quedando sujeto en caso de no hacerlo al riesgo que se le oponga la prescripción concursal.

Es posible que el tribunal en vez de verificarlo o admitirlo como crédito eventual proceda al rechazo del pedido (declarándolo inadmisibile). En éste caso el órgano recaudador deberá promover incidente de revisión y suspender el mismo hasta que recaiga pronunciamiento a través de las vías que estatuye la ley 11.683.-

Algún tribunal aislado aceptó la promoción de verificación tardía, pero tal criterio rompe el esquema verificadorio consagrado por la ley (dado que el crédito inadmisibile no revisado pasa en autoridad de cosa juzgada)

La postura de que la norma específica, en este caso la ley concursal, prevalece sobre la norma general, o sea la ley de procedimiento tributario, es compartida casi en

forma unánime por la doctrina. Sin embargo fue puesta en duda por la Cámara Contencioso Administrativa Federal al dictar sentencia en el caso “Valle de las Leñas SA”¹⁷.

La disputa entre la sociedad Valle de las Leñas SA y la AFIP se originó por la negativa de la primera de abonar los tributos determinados de oficio por la AFIP, basada en su presentación en concurso preventivo. La empresa consideró que el crédito de la AFIP se encontraba prescripto, según las normas del derecho concursal, dado que el Fisco nunca se presentó a verificar su crédito en el concurso de la deudora.

El tribunal dictaminó que el proceso tributario no queda afectado por la fuerza atractiva de los juicios universales previstos por la ley 24.522 y que las obligaciones tributaria tienen su propio régimen de prescripción en la ley 11.683. Además consideró que las normas contenidas en la ley 11.683 tienen prevalencia sobre el art. 56, de lo contrario las disposiciones tendientes a regular las relaciones de derecho privado avasallarían el régimen instaurado para el ejercicio de las acciones y poderes fiscales para determinar impuestos y aplicar multas.

La posición del tribunal se aleja de principios fundamentales del derecho concursal y presupone una situación de superioridad del Fisco sobre el resto de los acreedores y alarmó a buena parte de la doctrina. Para el Doctor Rivera “el fallo desnaturaliza el proceso concursal” y para el exjuez Eduardo Favier Dubois *“la falta de presentación a verificar del crédito de la AFIP, transcurrido dos años desde la presentación en concurso preventivo del contribuyente produce la prescripción del crédito. No habiendo sido verificado el crédito en el concurso preventivo no existe “obligación” y por ende, no hay “sujeto obligado” ni puede haber perjuicio concreto para el Fisco Nacional, lo que impide la prosecución de una causa penal tributaria contra el concursado”*¹⁸.

Otra postura es la del más Alto Tribunal Federal que en autos “Supercanal SA s/ Apelación”, 2/6/2003, hizo propio del dictámen de la Procuración General de la Nación, que señala *“Procede a esos efectos destacar que, si bien es cierto que el legislador ha establecido en la ley 11.683 un trámite específico y los órganos competentes para entender en el procedimiento tributario en sus diversas fases, también lo es que la Ley de Concursos, ante una situación excepcional, cual es el estado de cesación de pagos de una persona física o jurídica que recurre o es llevada a un juicio de carácter colectivo, donde se halla involucrada la totalidad del pasivo y del activo del deudor, establece procedimientos específicos y obligatorios para la totalidad de los*

¹⁷ “Valle de las Leñas SA” Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 01-08-2005

¹⁸ En <http://www.rivera.com.ar/>

acreedores, sin distinción de la naturaleza del crédito salvo las limitadas excepciones allí previstas. El mencionado procedimiento consiste en la obligación del acreedor de verificar la pretensión crediticia en un trámite de naturaleza ordinaria y plena que hace cosa juzgada formal y material, donde intervienen no solo el pretense acreedor y el deudor, sino la sindicatura y los demás acreedores; quienes también pueden impugnar la pretensión en cuanto a su identidad y privilegio y hacerse parte en el proceso”.

Mas específicamente en autos “Zanella Hnos y Cia SA s/ Concurso preventivo s/ incidente de verificación promovido por la DGI”, el 4-12-98 el Juz Nac y Com N° 18 determinó que: Corresponde declarar prescripto el crédito fiscal cuya verificación solicitara el organismo recaudador vencido el plazo de dos años previstos por el art. 56 LCQ computado desde la entrada en vigencia de dicha norma (RDPC N° 2000-3 , p.383) .Ante la existencia de una norma específica y posterior (el art. 56, parr 6° LCQ) llamada a regular la situación particular sin distinciones; que ciertamente desplaza el régimen genérico de prescripción de las acciones y poderes fiscales previstos por la ley 11.683, carece de relevancia jurídica distinguir de que el crédito del acreedor (fisco nacional) se compone eventualmente del impuesto, accesorios y multa, habida cuenta que el precepto aludido hace genérica referencia a las acciones del acreedor (CNCont. Adm.Fed, Sala I 07-12-99, causa cit, RDPC N° 2000-3, pag-384).

En conclusión: No puede haber sistema concursal posible si no existe el principio de universalidad tanto para la constitución de la masa activa que es la prenda común de los acreedores como para la admisión del pasivo- todos los acreedores deben someterse al proceso de verificación de créditos. La colectividad es consecuencia de lo anterior.

El proceso de verificación es obligatorio típico y contradictorio abreviado .La petición tiene efectos de una demanda (especialmente en cuanto a la interrupción de la prescripción) y la sentencia que en definitiva se pronuncie tiene los efectos de cosa juzgada y es oponible al concurso. Si no se ha verificado, la obligación de causa o título anterior al concurso no puede ser ejecutada en contra del concursado, cualquiera su clase rengo o privilegio.

En consecuencia el crédito fiscal queda sometido a la obligación de verificar su crédito en forma tempestiva o tardíamente, pero no puede exceder de plazo de dos años establecido en el art. 56 de la ley 24522, so pena de ser considerado prescripto.

5.4.- La causa del crédito fiscal- La carga de la prueba - La problemática de la causa en las insinuaciones fiscales en la etapa verificatoria

El art. 32 de la LCQ determina: “ *Todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación y sus garantes, deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos indicando monto , causa y privilegios*”. Asimismo el art. 126 establece: “*Todos los acreedores deben solicitar la verificación de sus créditos y preferencias en la forma prevista por el art. 200, salvo disposición expresa de esta ley.*”

El art. 200 prescribe: “*Todos los acreedores por causa o título anterior a la declaración de quiebra y sus garantes, deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos, indicando monto, causa y privilegios.*”

Caso contrario, quedan al margen del proceso concursal.

La situación a resolver por la sindicatura concursal resulta de la mecánica de insinuación de los distintos fiscos, que pretenden el reconocimiento de sus acreencias a partir de la presentación de Boletas, Certificados o Constancias de Deuda emitidos por Juez Administrativo, las cuales son reputadas del carácter de Instrumento Público, con los alcances y consecuencias previstas por el Código Civil y las propias leyes procedimentales administrativas y tributarias.

El objetivo de la verificación tiende no solamente a lograr que se declare el derecho del acreedor contra el deudor concursado o fallido, sino también su oponibilidad a los demás acreedores o en otros términos, al concurso.

Por ello es que el juez de la quiebra no queda vinculado por la conducta del síndico ni de la concursada pues a él le incumbe velar por el interés general y por el amparo de los acreedores conocidos y desconocidos¹⁹

Con relación a la insinuación al pasivo Mafia tiene dicho “ En primer lugar, quienes deban solicitar verificación son “ todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación.

Una de las características del proceso concursal consiste precisamente, en que convoca a los acreedores “ anteriores”, en el caso de quiebra, a la sentencia que pronuncia y en el concurso, a la presentación del mismo.

El término deben del artículo no expresa una obligación, que en caso de ser desatendida aparejara consecuencias sancionatorias para el obligado. Pero si no se

¹⁹ Grispo, Jorge D. “Tratado sobre la Ley de Concursos y Quiebras, T I, Ed. Ad. Hoc, 1997, p. 436

presenta dentro de los dos años de la presentación del concurso preventivo a verificar su crédito, incluso tardíamente, se origina una efectiva pérdida del derecho

Todos los acreedores deben cumplir la obligación impuesta por la normativa concursal (art. 32 LCQ) de entregar al síndico la documentación justificativa de sus créditos dentro del término legal, obligación de la que no está excluida ciertamente la DGI²⁰.

La doctrina²¹ y la jurisprudencia²² son uniformes respecto de que tanto el Fisco nacional, provincial y municipal- como los restantes acreedores se encuentran sometidos a la regla de verificación de créditos prescripta por el art. 32 de la ley 24522.

En la práctica el fisco que sea, nacional, provincial o municipal, se presenta a la sindicatura, tanto en la oportunidad contemplada por el artículo 32 de la Ley 24.522 de Concursos y Quiebras (LCQ), verificación tempestiva, como en la instancia prevista por el artículo 56 LCQ, verificación tardía, a reclamar se le reconozca su pretensión acreencia presentando, a más del escrito de demanda verificatoria, los Certificados, Constancias o Boletas de Deuda, como soporte causal del reclamo impetrado.

El fisco insinuante categoriza a dichos Certificados, Constancias o Boletas de Deuda, que son las Boletas de Deuda, de Instrumentos Públicos con los alcances del art. 979 y concordantes del Código Civil.

De esta forma, a partir del carácter de Instrumento Público, que pretende el Fisco, para desvirtuar los mismos deben ser redargüidos de falsedad. Ello tiene, entre otros efectos, la inversión de la carga de la prueba que, de esta forma, es puesta en cabeza del eventual opositor y pone a cargo de la sindicatura todo el trabajo de reconstrucción de la pretensión creditoria, con el propósito de acreditar la causa del reclamo insinuado. Ello en el ajustado lapso que la ley otorga al funcionario sindical para expedirse sobre todas las insinuaciones creditorias, las observaciones que las mismas generen y, conforme práctica de algunos juzgados, las respectivas contra-observaciones del insinuante que se admitan.

El deber del acreedor que pretende su inclusión en la masa pasiva consiste en explicar claramente de que operación se trata, en que fecha se realizó, el detalle de la mercadería entregadas, cuando y donde se entregaron, el importe de la operación, documento que la instrumenta, constancia de la operación en libros contables y cualquier otro indicio que permita al síndico, a los acreedores, a los terceros no

²⁰ CNCiv. y Com Sala E 22/9/1982-Fisco Nacional c/ Hijos de Ybarra Argentina S.A. s/ Concurso”

²¹ Grispo: ob. Cit T. I p. 462- Heredia Pablo D: Tratado exegético de derecho concursal, T. I, Abaco, 2000. p. 671; Munne Raúl “Verificación de créditos fiscales” J.A. 1996-III, p. 923

²² CNCom Sala C, 17/5/84, “Christiani y Nielsen”; LL Litoral, 1983-C, p. 224 y CNCom 23/7/1991, “Wenceblat Mario”, LL, 1994_b, p. 383, etc

acreedores y al juez conocer con claridad los fundamentos que sostienen la pretensión del acreedor insinuante.

La indicación de la causa, por su lado, permite conocer los extremos fácticos que configuran jurídicamente la relación creditoria cuyo reconocimiento judicial se reclama. Esta relación causal, entendida ella como causa fuente de la obligación reclamada (cfr. Antonio Tonón en Derecho Concursal 1. Instituciones generales, Bs. As. Ed. Depalma, 1992, p. 251 y otros), no puede ser invocada genéricamente como lo realiza el Fisco, basándose en la relación sujeto activo y sujeto pasivo establecida por la ley tributaria, sino que debe estar especificada al concepto reclamado: tributo, concepto y subconcepto, período, monto original aplicaciones y saldo reclamado, etc. Todo ello con el objetivo de permitir a la sindicatura una tarea eficiente y eficaz de contralor para recomendar al juez una sentencia suficientemente fundada.

La causa debe ser acreditada por el organismo fiscal, mediante registros o constancias que demuestren la configuración del hecho imponible²³

Mafia expone: *“En ningún momento del proceso concursal, el peticionante debe ser claro y explícito como el relativo a las circunstancias que explican la existencia del crédito. Sus coacreedores, el órgano del concurso y en definitiva el juez necesitan saber qué pasó entre el concursado y cada acreedor en relación con el origen y ulterior vicisitudes del crédito cuya verificación se solicita. La existencia de títulos formales no releva del deber genérico que todo litigante tiene de explicarse ante el magistrado, ni menos del específico referente al pedido de incorporación del pasivo concursal”*²⁴

Porque como dice Osvaldo Mafia en la obra antes citada, el peticionante debe ser claro y explícito de las circunstancias que explican la existencia del crédito cuya verificación pretende, sus coacreedores, el síndico y el juez necesitan saber qué pasó entre el concursado y cada acreedor en relación con el origen y ulteriores vicisitudes de cada uno de los créditos que se insinúan. En la controversia acotada que permite la etapa insinuatoria aparecen legitimados a conocer, no sólo el síndico y el juez, sino también los coacreedores, porque ellos deberán resignar quita y/o espera a favor del patrimonio en crisis, en proporción a sus respectivas acreencias legitimadas por la decisión jurisdiccional del art. 36, sobre el pasivo cristalizado a partir de esta etapa trascendental.

²³ CNCom, Sala D, 14/9/95 “Cinens SA s/ Quiebra”

²⁴ Mafia, Osvaldo, op. Cit. Pag. 114

El pedido de verificación constituye un verdadero proceso de conocimiento pleno por lo que el acreedor debe acreditar los extremos fácticos de su pretensión y su congruencia con las normas jurídicas invocadas.

El título justificativo constituye el documento que representa un hecho o acto jurídico, pero para que el documento sea representativo de un hecho, es necesario que el mismo se produzca en el momento de la formación del documento, es decir al tiempo de su redacción, de ese modo, el hecho presentado por el documento debe ser percibido por quien lo describe en el momento mismo en que escribe (principio de inmediatez entre el hecho y su documentación). Cuando al contrario, el que forma el documento describe un hecho que ha cumplido o percibido en el pasado no hace un documento, sino un testimonio “un acto humano dirigido a representar un hecho no presente”²⁵. No hay aquí sino un título unilateral, muy posterior generalmente a la propia causa, al que se le pretende dar el carácter de causa por vía de una imposición legal²⁶

La causa de la obligación es muy importante para determinar la legitimidad del crédito e impide que se injerten falsos acreedores resguardando los derechos de los verdaderos acreedores.

Los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad. Al respecto Villegas²⁷ expone que “lo afirmado por la administración mediante acto administrativo deberá tenerse por válido y cierto mientras no sea destruido por prueba en contra. Juega aquí el principio de legitimidad de los actos administrativos en general. La jurisprudencia argentina, con criterios que estimo acertados, ha sostenido reiteradamente esta tesis. Se ha dicho que la determinación es un acto de administración activa cuya validez debe juzgarse con el mismo criterio de legitimidad, y por ende debe tenerse por cierta y legítima, incumbiendo a quien la impugna la demostración intergiversable de los hechos”

Pero, la situación es diferente ante la circunstancia del concurso preventivo o la quiebra del contribuyente. En este caso la presunción de legitimidad de los actos administrativos cede frente a la norma del derecho concursal, donde prima el principio de la *pars conditio creditorum*, encontrándose el Fisco en la misma situación y sometido a las mismas normas que los restantes acreedores. De manera tal, que para que su crédito sea insinuado en el pasivo del contribuyente concursado o fallido, deberá invocar y acreditar la causa del mismo, como un acreedor más.-

²⁵ Yadarola Mauricio, “Títulos de Crédito”, Ed. TEA, 1961, pag. 50

²⁶ Barreiro, Marcelo, “Un nuevo intento de excluir al fisco de los efectos de los procesos concursales”, La Ley 2007-A, pag. 1081. El autor cita al Dr. Héctor Cámara

²⁷ Villegas, Héctor B “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario” Desalma, p. 348

Con relación a ello, la Dra Susana Camila Navarrine sostiene que se trataría de una atenuación del principio de legitimación del acto administrativo, produciéndose la inversión de la carga de la prueba de la existencia del crédito fiscal y la obligación de demostrar su causa, y afirma que “ el enaltecimiento del principio esencial de la etapa de verificación de créditos es el de poner en pie de igualdad a los organismos públicos con el resto de los acreedores (*pars conditio creditorum*), sinb formular distinciones o prerrogativas que la ley no establece. De este principio se deriva la atenuación del principio de legitimación, que reviste a los actos administrativos, que se expresa en obligación de probar la causa de loa créditos fiscales exponiendo cuáles son los fundamentos y cuáles las pautas utilizadas para su determinación²⁸

No lo exige de esa carga la circunstancia de que las normas fiscales, como la ley 11.683” (ALJA 1978- B-1391), establezcan obligaciones formales y sustanciales a los síndicos de los concursos. Para cumplir esa carga, la entidad recaudadora debe aportar la documentación probatoria de sus créditos, no siendo suficiente la sola presentación de una certificación de deuda, por no tratarse el concurso de una ejecución fiscal (art. 29 ley 11.683). Además el crédito cuya verificación se pretende al momento de la solicitud ante el síndico debe ser exigible judicialmente.

No es necesario esgrimir doctrinas muy laboriosas sobre las carga procesales. Ellas pesan sobre el verificador por la simple razón de que el único sujeto en aptitud de poseer los antecedentes y elementos de juicio necesario para cumplimentarlas. Es clarísimo que los demás acreedores concursales no pueden conocer los orígenes de las pretensas acreencias fiscales. En cambio el Fisco sí las conoce, y es éste el que ha de cumplir con el deber de declarar y acreditar la causa. No bastará con argüir en su favor la presunción de causalidad del ordenamiento de fondo (art. 500 Cod. Civ.). Pues ella rige para las relaciones entre los sujetos de un acto, pero no contra los acreedores de cualquiera de esos sujetos; éstos no participaron de la génesis del vínculo, por cuanto no cabe oponerles presunciones relativas a un título que les es extraño²⁹

La jurisprudencia ha valorado que la sola circunstancia de que el fallido estuviera inscripto como contribuyente constituye una simple presunción, más no una prueba del carácter de deudor de éste. Tampoco son demostrativas, a los efectos vericatorios, las actuaciones administrativas, de las cuales solo constan trámites internos sin reconocimiento alguno por parte de la fallida. Las constancias de deuda emanadas unilateralmente de la DGI deben ilustrar claramente sobre la composición de las

²⁸ Navarrine, Susana C. “Aspectos originales de los créditos fiscales en el proceso concursal”, ED, 2002-A, Sección Doctrina, p. 867

²⁹ “Proveeduría del Sindicato del Personal de la Industria de la Carne”. En el criterio opuesto: C.Concepción del Uruguay, Sala Civil y Comercial- 1-6-94. JA- T. 1995- pag. 146

acreencias que se insinuaron, debiendo justificarlas en forma convincente, conteniendo una expresa fundamentación de los pasos cumplidos para llegar a la determinación

El principio de moralidad y veracidad ha sido iuspositivizado. Desde su vigencia es jurídicamente exigible que las partes se pronuncien respetando el “deber” de lealtad, probidad y buena fe. Tal exigencia, dirigida en principio a quienes son parte en los procesos ordinarios, es aún más severa cuando la presentación no se dirige “contra” otra parte, sino “ante” el concurso, ya que los demás acreedores, cuya influencia es definitoria del instituto, no tiene normalmente otra orientación que la suministrada por el peticionante³⁰

Así, el Fisco “debe ser considerado como un acreedor más de la concursada, a la que le son aplicables la disposiciones de la ley concursal, estando obligada a presentar la documentación justificativa de sus créditos. De lo contrario se rompería el principio de igualdad de los acreedores frente a la masa” ³¹

Por otro lado, la boleta de deuda es instrumento público que hace plena fe en cuanto a su contenido, pero no resulta de la causa del crédito que documento, causa que debe siempre alegar y probar quien pretende su verificación³² y que puede ser cuestionada por el concurso.

Solo resultará procedente la verificación esgrimida por el Fisco, en tanto se encuentren acabadamente probados los extremos regulados por la ley ritual concursal. Y para ello habrá de distinguirse la fuente de que surge la deuda reclamada.

La causa del crédito fiscal no es la declaración jurada del contribuyente ni la determinación de oficio del organismo recaudador, sino el ocurrimiento del hecho imponible. El crédito fiscal no nace con la determinación del mismo que efectúa el contribuyente. Tanto la declaración jurada como la determinación de oficio son meramente declarativos y no constitutivos del derecho.

Si bien tales actos tienen la virtualidad de generar presunciones en cuanto a la existencia de los créditos fiscales, no impiden que otros acreedores o el síndico-terceros ajenos a la relación bilateral tributaria- puedan cuestionar tales determinaciones, ya que el eventual consentimiento del contribuyente no puede oponérseles a ellos ni al Juez del concurso.

Tanto el síndico como los acreedores tienen el derecho de tener acceso a la documentación que avale la forma en que se han determinado los créditos fiscales, de

³⁰ Mafia, Verificación de créditos- 4ta ed.<pag. 118 y ss

³¹ C.Apelac. CC Junin , “Provincia de Bs.As. c/ Remy SC” , 29/5/1980, LL, T 1980, pag. 682

³² CNCom.- Sala D-14/5/85 “Pincelera Argentina SA s/ Concurso Preventivo por Municipalidad de la Capital”

tal forma que puedan identificar los hechos imponible en que se fundan, ya que ellos son la causa de la obligación.

*“De la documental se debe acreditar cual es el hecho imponible tomado en cuenta para la liquidación del impuesto, y cual es la metodología empleada al efecto. Su ausencia privaría a la Sindicatura para ponderar críticamente si en rigor, la determinación responde a presupuestos ciertos y fundados (art. 398 C.Proc)”*³³

“De admitir el crédito sin justificación alguna, la verificación de créditos fiscales tendría un tratamiento de superioridad irritativa en relación con las demás acreencias en detrimento del principio de igualdad de los acreedores”.³⁴

“Es preciso introducirse en la causa del crédito, recayendo en su prueba fundamentalmente, de lo cual no se encuentran excluidos los créditos fiscales” (conforme CNCom- Sala A- 22-08-94- Finotex SA s/Conc Prev. S/ Inc.de revisión por Obra Social para Empleados de Comercio y Act. Afines, entre otros) todo ello a través de un proceso de conocimiento pleno³⁵.-

El acto verificadorio no crea un título, sino que lo reconoce.-

La acreditación de la causa no puede soslayarse por el hecho de que la boleta de deuda base de la pretensión fiscal, goce de la presunción de legitimidad propia del acto administrativo, pues deben en esta instancia adecuarse a la normativa concursal, cuando se intenta oponer a la masa de acreedores, que exige la probanza del monto causa y privilegio.-

Corresponde al ente recaudador el ofrecimiento de la documentación necesaria que sustente la conformación de la deuda y de la que surja el debido respeto por el trámite administrativo. En función de tales principios se rechazan habitualmente verificaciones de créditos fiscales determinados de oficio, si el insinuante no ha acompañado una adecuada justificación consistente en la explicación fundada y racional de las pautas utilizadas para su determinación con el fin de conocer la real existencia y alcance del reclamo.

³³ CNCom- Sala D-27-03-81- Imp y Exp Harnoyer s/Quiebra- Ed- T.94, pág. 367.-

³⁴ Stolkner, Armando- “verificación de créditos fiscales”- Ed. Errepar-DSE N° 153- Agosto 2000- T.XII- págs 163 y ss.-

³⁵ 20-03-79- Panamericano de TelevisiónSA- LL- 20/3/79- T.C.- pág 388

Resulta coherente admitir la preeminencia de las normas concursales respecto de aquellas de orden impositivo o previsional, incluso las procedimentales, en cuanto éstas últimas resulten contradictorios o incompatibles con las primeras.-

Los créditos pueden originarse en:

a) Impuestos, contribuciones o aportes previsionales que se han determinado en declaraciones juradas, presentadas por el concursado antes de ser declarada su quiebra o por el síndico, cuando se ha operado el desapoderamiento y pérdida de la administración que preve la LC

Los créditos exteriorizados en esa forma son hábiles para fundar la solicitud de verificación

b) Impuestos, contribuciones o aportes previsionales determinados de oficio

El organismo recaudador está posibilitado de pedir verificación de esos tributos determinados de oficio, si las resoluciones o liquidaciones que los determinan se encuentran firmes. No podrá realizarlo si no resultan exigibles judicialmente, sea por no haber transcurrido el plazo para recurrir esos actos o por estar pendientes de resolución los recursos o impugnaciones en el ámbito administrativo, DGI o Tribunal Fiscal de la Nación .Adviértase que el deudor en los concursos y el síndico en casos de quiebra, están facultados para iniciar o proseguir los recursos o impugnaciones a resolver por la administración, DGI o Tribunal Fiscal

c) Intereses liquidados en las resoluciones o liquidaciones que determinan de oficio impuestos o aportes y contribuciones provisionales

Idénticas consideraciones que al punto anterior

d) Intereses sobre impuestos liquidados en resoluciones que no determinan de oficio los tributos adeudados

Estas liquidaciones son recurribles, pero conforme con el art. 12 de la ley 19,549 el recurso que se interpone no suspende su ejecución, por lo cual es procedente que el Fisco solicite su verificación en el concurso sin esperar la resolución del recurso, salvo que se interponga dentro del plazo legal el recurso residual determinado por el art. 74 del Decreto reglamentario de la ley de procedimiento fiscal.

e) Multas previstas en la ley 11.683 en materia de impuestos

Se presenta una situación similar a la enunciada en el punto b), de forma tal que si no resultan exigibles judicialmente no pueden insinuarse en el concurso, hasta que no exista pronunciamiento firme.

f) Multas en materia previsional

Son verificables en el concurso si se dan las condiciones expuestas en e) con la aclaración de que no son recurribles ante el Tribunal Fiscal de la Nación, sino son recurribles por el régimen especial de la RG AFIP 79/93

g) Multas previstas en el régimen previsional distintas a las contempladas en la ley 11.683.

Las multas aplicadas en materia provisional estarán firmes si no se impugnan en los plazos previstos en las leyes respectivas y si no se interpone todo el régimen de apelación de la RG AFIP 79/93 y la apelación ante la Cámara Nacional de Apelaciones de Seguridad Social. Si se impugnaran, quedarán firmes las multas y se podrán verificar una vez agotado el procedimiento recursivo, si el fallo, pasado en autoridad de cosa juzgada, ratificara la sanción

Si se trata de declaraciones juradas presentadas por el propio contribuyente concursado o fallido, las mismas se tendrán como prueba preconstituída, toda vez que importan un renacimiento de la obligación tributaria objeto de la insinuación. Similar criterio se debería adoptar cuando los saldos fueran producto de un procedimiento de determinación oficiosa que se encontrare firme, pronunciamiento que daría *prima facie* el carácter de deuda cierta al reclamo impetrado

Resulta insuficiente anexar al pedido de verificación de créditos solamente las boletas de deuda para que el crédito fiscal quede verificado. El Fisco deberá brindar una explicación circunstanciada de la causa del crédito fiscal, explicitando cuál es el hecho imponible tomado en cuenta para liquidar el impuesto, y la metodología empleada a tal efecto; y en definitiva ofrecer toda la prueba que resulte necesaria para acreditar su crédito (por ej. expedientes administrativos)

Cuando el Fisco pretenda verificar un crédito impositivo que haya sido determinado o liquidado sobre base presunta y mediante meras presunciones, limitándose al momento de acreditar la causa de su crédito a adjuntar únicamente una boleta de deuda o liquidación de deuda, sin invocar ni acreditar los hechos que alega mediante otros medios probatorios, no corresponderá que el juez admita su insinuación al pasivo concursal del deudor, por no haber sido presentado debidamente.³⁶

Las sentencias dictadas en procesos de ejecución fiscal no son eximentes de la obligación de verificar, invocar y probar la causa, por lo que resulta aplicable lo manifestado anteriormente.-

Con relación a las multas Heredia en su Tratado exegético de derecho concursal sostiene que se debe determinar el momento en el cual se cometió la

³⁶ CNCom, Sala A, "Naturar SRL s/ concurso preventivo s/ incidente de revisión por AFIP-DGI", LL, 2002-D, p. 231

infracción y no la del acto administrativo que haya impuesto la sanción, a los efectos de determinar si la misma es anterior al concurso preventivo o posconcurso.

Ello, pues tales decisiones se limitan a declarar el derecho, no lo constituyen ni lo crean y, por ende, sus efectos se retrotraen al momento del hecho- infracción formal - que dio origen a la sanción pecuniaria.³⁷

El carácter de proceso de conocimiento acotado en la etapa tempestiva de acceso al pasivo reconocido jurisdiccionalmente, muta a mayor amplitud en la instancia incidental, tanto recursiva (art. 37 LCQ) como extemporánea (art. 56 LCQ). Demanda entonces mayor profundidad y coloca, indubitadamente, al acreedor en obligación de probar la causa.

³⁷ “Scholink SA s/ Quiebra s/ Incidente de verificación por A.N.A.” 16-9-1994

5.5 .- El título ejecutivo- Las Boletas de deuda

Las reparticiones públicas que pretenden verificar sus créditos tienen la carga probatoria propia de todos los acreedores concurrentes y, por ello, no puede considerarse suficiente los trámites de determinación tributaria, si no se acompaña la documentación respaldatoria que acredite la causa de la obligación, la determinación del monto y la naturaleza de cada uno de los rubros reclamados.

No se discute que la carga de la prueba de los créditos fiscales corresponde al organismo recaudador, siendo insuficiente acompañar boletas de deuda de las que no surge discriminación alguna en punto a la conformación de la deuda alegada, sin que tampoco se haya presentado la documentación respaldatoria y sin ninguna actuación que acredite la debida intimación de pago, respetándose el ejercicio del derecho de defensa en juicio del deudor.

Conforme el Dictamen Nro. 39/99 de la Dirección de Asesoría Legal de la DGI, el documento llamado Certificado, Boleta o Constancia de Deuda, indistintamente, “... es el instrumento esencial para proceder al cobro compulsivo de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, etc., mediante un juicio de ejecución fiscal.”. Ello conlleva, por parte del propio Fisco a una definición del propósito operativo del instrumento bajo análisis.

El citado dictamen administrativo dispone acerca de la forma del documento en cuestión: “*Para que dicho título resulte hábil a los fines de la iniciación del proceso en cuestión –la vía ejecutiva de cobro-, es decir que actúe como soporte del mismo, debe reflejar una serie de condiciones para su validez y eficacia en el proceso aludido precedentemente*

Entre tales condiciones, se exige que la suma que adeuda el responsable sea líquida o fácilmente liquidable mediante una simple operación aritmética, con discriminación de los rubros que integran esa suma, indicando el período fiscal a que corresponda; así como existente y exigible, cualidades que resultarán normalmente de declaraciones juradas, resoluciones o sentencias firmes determinando el impuesto o imponiendo sanciones.

El art. 92 de la ley 11.683 (t.o. 1998) dispone que “El cobro judicial de los tributos, pagos a cuenta, anticipos, accesorios, actualizaciones, multas ejecutoriadas, intereses u otras cargas cuya aplicación, fiscalización o percepción esté a cargo de la AFIP, se hará por la vía de ejecución fiscal establecida en la presente ley, sirviendo de suficiente título a tal efecto la boleta de deuda expedida por la AFIP.

Para acreditar la causa de la obligación, debería el Fisco acompañar las declaraciones juradas presentadas por el concursado o fallido de donde surja la deuda que se reclama.-

Asimismo en el caso de moratorias o planes de facilidades de pago caducos, también debería acompañarse el desarrollo de la caducidad, en la cual se encuentran imputados los pagos efectuados por el deudor.

La estimación efectuada sobre bases presuncionales no puede tener favorable acogida y ello en tanto las presunciones que pudieran consagrar disposiciones reglamentarias deben ceder en cuanto importan inversión de la carga de la prueba ³⁸, ante la legislación concursal, dado el carácter general y sustancial de ésta última.

Desde esta perspectiva, la prerrogativa legal que gozan algunos organismos estatales, como la AFIP, de determinar de oficio las deudas que invocan, no los releva de expresar una adecuada justificación de aquéllas, exponiendo cuáles son sus fundamentos y cuáles fueron las pautas utilizadas para su determinación³⁹

En esta línea , la entidad estatal debe acompañar la prueba instrumental relacionada con las afirmaciones de la pretensión verificatoria.

De lo contrario, una opinión diferente significaría eximir a dichos organismos de la carga probatoria, extremo que implicaría un privilegio irritante y una desigualdad frente a los demás acreedores

Se ha juzgado ajustado a derecho desestimar el incidente de revisión planteado por la AFIP, porque no existían elementos suficientes para sostener la acreencia pretendida, habiéndose omitido la debida explicación y prueba de la secuencia correspondiente a la determinación impositiva, toda vez que las boletas de deuda carecían del desarrollo analítico de los conceptos expresados cuantitativamente en cifras globales⁴⁰

En los concursos, la exigencia probatoria es superior, y es ineludible la demostración de la causa de la obligación fiscal pretendida, correspondiendo al ente recaudador el ofrecimiento de la documentación necesaria para sustentar la conformación de la deuda de la cual surja el debido respeto por el trámite administrativo.

³⁸ Vítolo, Daniel R. "Créditos fiscales, determinación de oficio y procesos concursales", ED, 6/5/2003

³⁹ CNCom, Sala A, 5/7/2002- "Afip s/ incidente de revisión en Accesorios Zaloze SRL s/ Conc. Preventivo", DJ, 2002-3, p.1037

⁴⁰ CNCom, Sala B, 28/6/2002- "AFIP-DGI s/ Inc. de Revisión en Oliva Alfredo"

La presunción de autenticidad de la que gozan los certificados de deuda emanados de reparticiones oficiales está limitada a procesos individuales.⁴¹

“Es preciso comprender que la boleta de deuda no es un título de crédito a favor del estado, porque de ser así, la obligación fiscal que expresa nacería de la boleta misma, cuando sabemos perfectamente que las obligaciones fiscales, son siempre – conditio sine qua non – legales. La obligación tributaria no nace del acto administrativo de determinación, ergo menos aún de la boleta de deuda, sino de la ley”.

“No obstante ello, entendemos que mas allá de la presunción de legitimidad de la que goza el certificado de deuda, que en virtud del procedimiento administrativo determinativo libra el ente fiscal, el título no es causado”.

“La certificación de deuda fiscal, no es un título abstracto desvinculado de su causa, es decir de la relación fundamental que motivó su creación, por el contrario, la verificación de la relación jurídica tributaria fisco-contribuyente, resulta determinante para la existencia de la deuda, toda vez que si partimos de la hipótesis del libramiento de una boleta de deuda, contra quien se encontrara exento, la inexistencia de la obligación sería manifiesta, por lo que una excepción fundada en esa circunstancia, según criterio de la Corte, sería viable.(Richard H. y Zunino J, Comentario a la ley 24452, TLA, pág. 136)”

*“Para cumplir con la carga verifcatoria la entidad recaudadora debe aportar la documentación probatoria de sus créditos, no siendo suficiente la sola presentación de una certificación de deuda, por no tratarse el concurso de una ejecución fiscal (art. 29 ley 11.683)”*⁴²

En la verificación de créditos fiscales no basta con presentar determinaciones de deuda de oficio sino que es menester probar las razones concretas que sustentan las acreencias. La prerrogativa legal que algunos organismos fiscales tienen de determinar de oficio las deudas que invocan, no los releva de expresar una adecuada justificación de aquellas, exponiendo cuales son sus fundamentos y cuales fueron las pautas utilizadas para su determinación . En este mismo sentido se ha señalado que la presunción de autenticidad de la que gozan los certificados de deuda emanados de las reparticiones oficiales, debe entenderse limitada al ámbito ejecutivo para el que han

⁴¹ CNCom, Sala B, 16/4/2003 -“AFIP s/ Incidente de revisión en Artysur SAIC s/ Quiebra”, LL, Suplemento de Concursos y Quiebras, 28/8/2003

⁴² Verificación de créditos fiscales – Raúl D. Munne

sido previstos, sin que quepa extenderlos al ámbito de procesos de conocimiento pleno, tal el caso de la verificación de créditos.⁴³

Las Boletas, Certificados o Constancias de Deuda, emitidos por la AFIP – DGI, con las formalidades legales aplicables, constituyen Instrumentos Públicos, que merecen fe de autenticidad de los créditos que enuncian, **idóneos para acceder a la vía ejecutiva para el cobro de los créditos**. Esta interpretación es coherente con la del propio Fisco, enunciada por el Dictamen (DAL) 39/99 .

Luego, por interpretación pacífica del órgano emisor de la documental objeto de éste, las boletas, constancias o certificados de deuda tienen, el único objetivo de habilitar la vía ejecutiva para el cobro de los créditos fiscales.

Como tal, y por su carácter de título ejecutivo, autosuficientes para el acceso a la vía de apremio, en lo formal prescinden de la causa fuente de la obligación cuya ejecución posibilitan. Esto es, al igual que otros títulos ejecutivos, se convierten en autónomos, a los efectos de la ejecución judicial del crédito que declaran, independizándose de la causa origen. Esto les confiere la suficiente capacidad probatoria **para los procesos ejecutivos para los cuales fueron creados**, asumiéndose que, atento a que en dichos procesos no se persigue el conocimiento pleno de la causa originaria del crédito reclamado, sino sólo la percepción del crédito resultante, la explicitación de dicha causa no resulta pertinente a la vía procesal ejecutiva.

Conforme esto, dichos títulos de crédito, por definición, por objetivo y por naturaleza, no alcanzan a satisfacer uno de los requisitos esenciales de la solicitud de verificación, que exige el art. 32 de la ley 24.522: *“Todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación y sus garantes, deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos, **indicando monto, causa y privilegios.**”*

El procedimiento a utilizar por las reparticiones públicas AFIP-DGI debe resguarda adecuadamente las garantías del deudor, como sería una determinación firme y consentida por ambas partes.

La normativa especial que rige la materia- Ley 11.683- fija para la entidad (AFIP) en su art. 11 un procedimiento para la determinación de los gravámenes que se realiza mediante declaraciones juradas que la concursada presentara oportunamente a dicha entidad y, subsidiariamente, de no haber contado con esa documentación, debió proceder a la determinación de oficio de la materia imponible y la liquidación del gravamen correspondiente.

⁴³ Cam.Civ., Sala II, Mar del Plata, 11593 RSD-274-00 S 4/7/00)

El procedimiento reglado garantista para determinar la obligación tributaria es la determinación de oficio (sea esta sobre base cierta o presunta) que debe agotarse con todas las etapas recursivas previstas en la Ley de Procedimiento pero nunca a través de un procedimiento unilateral

La pretensión del Fisco debe respetar el debido proceso adjetivo.-

“Es obligación ineludible de la administración notificar las resoluciones que adopte contra los administrados y los fundamentos en los que se basa, pues de lo contrario se violaría el derecho de defensa en juicio consagrado en la Constitución Nacional” (Arguelles Oscar CN.Fed. Cont. Adm- Sala IV- 11-10-2001).-

Ninguna disposición autoriza a dar por decaído el derecho de un contribuyente por el transcurso de un plazo del que no haya podido enterarse. (Bonigno S.A. s/ amparo, C.N.P.E., Sala A 31-03-00).-

El magistrado Jorge Héctor Demarco ha sostenido que: “Las notificaciones son siempre actos de transmisión puesto que ponen en conocimiento de las partes algún acto adoptado por el órgano judicial o alguna petición o pretensión formulada por la otra parte. Aseguran el principio de contradicción, dan oportunidad para formular oposición, mantienen la igualdad de las partes en el proceso. Solo si el acto está bien notificado y no se ha planteado su nulidad, son válidos los actos procesales que se realicen posteriormente” (Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 23 de Marzo de 1994)

Por superiores principios constitucionales de derecho de la propiedad y de defensa en juicio (art. 17 y 18 de la Constitución Nacional) , el procedimiento a efectuar por el Fisco debe resguardar adecuadamente las garantías del deudor en lo que hace a la liquidación de deuda firme.-

El procedimiento que sería viable a efectos de un juicio de apremio, no es legítimo para acreditar la causa de la obligación. El hecho que se lo instrumente en una boleta de deuda no modifica la situación, atento que sería un procedimiento unilateral en clara violación del derecho de defensa.

La Suprema Corte señaló que *“para el cuestionamiento de una determinación impositiva la ley ha previsto de manera específica un procedimiento y un órgano de decisión (arts. 78, 147, 151, 154, 155, 166 y concordantes de la ley 11.683 t.o. 1978 y sus modificaciones) y la posibilidad de apelar ante tribunales del poder judicial nacional (arts. 174 y 177 de la citada ley y art. 4 de la ley 21.628)... 44*

⁴⁴ Texto de la sentencia, Fallos, años 1987, pág.721,.

El fisco, en realidad como cualquier otro acreedor , tiene que probar la causa de la obligación, que como se señalara anteriormente, y ello debe comprender al hecho imponible en toda su extensión. No acreditada concretamente la base imponible no puede legitimarse una verificación en base a presunciones.

Debe acreditar la causa de la obligación, no siendo suficiente la emisión de un simple certificado de deuda, atento que el concurso no es una ejecución fiscal y se aplican al fisco los mismos principios que a cualquier acreedor.-

Actualmente tanto la doctrina como la jurisprudencia coinciden en que el fisco, como el común de los acreedores, debe cumplir con la carga de verificación impuesta por la ley concursal (LA 1984-B-909), haciendo su petición oportuna ante el Síndico (arts. 32, 126 y 200 LC), o por vía de incidente (arts. 202, 280 y ss LC). No lo exime de esa carga la circunstancia de que las normas fiscales, como la ley 11.683 (ALJA 19798-B-1391) establezcan obligaciones formales y sustanciales a los síndicos de los concursos

Y así lo sostiene Gordillo : *“La carga de la prueba recae sobre la administración ... No podría invocarse, para variar dicha regla de la carga de la prueba, el principio de la presunción de legitimidad del acto administrativo, pues como ya lo han señalado con acierto Treves y Micheli entre otros, dicha presunción de legitimidad del acto administrativo, importa una relevatio ad onore agendi y no una relevatio ad onore probandi; esto es: faculta a la Administración en ciertos casos para actuar directamente en ejecución de su acto, como si fuera ejecutivo, sin una previa intervención judicial , pero no faculta en modo alguno a prescindir de aportar las pruebas que sustenten esa acción”.* Agregando además : *En consecuencia, la presunción de legitimidad del acto afecta en todo caso la estructura del proceso obligando al particular a ser el que imponga, administrativa o judicialmente un acto administrativo, pero no tiene efectos sobre la carga de la prueba”.-*

Asimismo Micheli sostiene: *“La presunción de legitimidad del acto administrativo no invierte, pues la carga de la prueba, o sea, que dicha carga no recae sobre el particular afectado, sino que sigue pesando sobre la administración que ha dictado el acto.”*

Para cumplir con esa carga, la entidad recaudadora debe aportar la documentación probatoria de sus créditos, no siendo suficiente la sola presentación de una certificación de deuda, por no tratarse el concurso de una ejecución fiscal (art. 29 Ley 11.683).

Esta inteligencia de la problemática para la verificación de los créditos fiscales, a partir de los títulos ejecutivos dispuestos por la ley 11.683 para una finalidad distinta a

la requerida por la instancia del art. 32 LCQ, que resuelve por la negativa la cuestión de suficiencia a la luz de la normativa concursal, es perfectamente coherente con la interpretación sobre la capacidad demostrativa y probatoria, de los créditos fiscales, que surgen de las declaraciones juradas, **única fuente causal de la obligación tributaria** del sujeto pasivo de la obligación legal.

La dinámica concursal, por principio general y en lo que hace a la instancia de formación de la masa pasiva, habilita a la sindicatura y al juez, a poner en duda todas las relaciones creditorias pretendidamente insolutas que se les presenten para su reconocimiento. Ello a más de habilitar la observación de los coacreedores, competidores por excelencia del insinuante, por el resultado del proceso verificadorio, en la circunstancia que el estado de cesación de pagos devenido por el deudor implicará un sacrificio fatal a las pretensiones de regularidad para la satisfacción de sus créditos.

No existe contradicción entre las normativas: la procedimental tributaria aquí referida, la del derecho común y la concursal.

Lo que sucede es que las dos primeras –la procedimental tributaria y administrativa, y el Código Civil- armonizan con el objetivo de conformar el procedimiento judicial idóneo y sumarísimo de la vía ejecutiva para la satisfacción de los créditos fiscales contra contribuyentes *in bonis*. Pero situados ante la resolución judicial de la crisis del patrimonio, deberá considerarse la normativa especial.

Con referencia a otras cuestiones problemáticas de las insinuaciones fiscales en los procesos concursales, variada y calificadísima jurisprudencia –como la de la Dra. Aída Kemelmajer de Carlucci-, ha puesto de relieve que la normativa común debe resignarse ante la situación de crisis empresarial puesta a resolverse en sede concursal con la tutela judicial. El derecho aplicable a la situación de crisis exige resignación de pretensiones por todos los actores de la relación económica con el patrimonio *in malis*, con las únicas excepciones y, dentro de ellas, con los alcances fijados por la propia normativa concursal. Y no existe prerrogativa alguna para con el Fisco que surja de las disposiciones aplicables en la emergencia.

Esta interpretación armoniza los institutos aparentemente en pugna, arribando a una situación de equilibrio que atiende a la realidad especial de la crisis puesta a resolver en sede jurisdiccional atendiendo, al mismo tiempo, los objetivos de las normas aplicables. La definición pretendida por el Fisco, no sólo crea una situación de privilegio que la ley no contempla, sino que contribuiría a agravar la solución buscada por la intervención judicial en la resolución de la crisis. Mantener en la situación de crisis bajo tutela judicial, las prerrogativas del Fisco para la persecución de sus créditos en situación de normalidad financiera, lejos de sostener la recuperación del

patrimonio insuficiente agrava la falencia abortando la solución y asegurando la pérdida de la oportunidad.

Por propia definición del instrumento Boleta de Deuda, el mismo surge, inexorablemente, de la declaración jurada que, presentada por el contribuyente o confeccionada por la administración, permanece con su saldo insoluto y genera el crédito a reclamar.

Sólo de ella, la declaración jurada, surgen los extremos fácticos que configuran jurídicamente el crédito insoluto reclamado por el Fisco contra el contribuyente, el monto exacto del reclamo y la prelación de cobro que la ley concursal le otorga a dicho reclamo.

Por supuesto que si la ley le otorga el carácter de Instrumento Público a la Boleta de Deuda, ella es veraz, por lo menos en primera instancia, y lo es porque ha sido confeccionada siempre, teniendo a la vista la declaración jurada originaria, los pagos y deducciones que la ley prevé al saldo del tributo determinado y, consecuentemente, la diferencia remanente. Sólo esa secuencia asegura la exactitud del instrumento público.

Sustraer al conocimiento de la sindicatura o del juez, la información generadora del crédito reclamado, conlleva una actitud negadora no compatible con la función controladora de los órganos del proceso judicial concursal y, además, incompatible con la funcionalidad de la Boleta de Deuda. Tal como se dijo antes, y como el propio organismo ha definido, la Boleta de Deuda tiene por objetivo apoyar los reclamos creditorios del Fisco en la vía ejecutiva de persecución. Para ello es título suficiente, atento a que se procura dotar al acreedor de una vía excepcionalísima de persecución que augura resultados exitosos, atento a que su celeridad supera a las vías normales de agresión a los patrimonios deudores.

En “Municipalidad Gral. Roca c/ENTEL, 1996/10/10, revista Impuestos, 1997-A-934” se dijo que: *Desvirtuado el carácter ejecutivo del proceso, ..., debió ser la actora quien probara la real magnitud de su crédito.*”

Acerca de la fuerza probatoria del Instrumento Público, la Cámara Federal de Apelaciones de Córdoba, sala B, en “Gentili, María de las Mercedes s/Recurso de apelación c/Resol DGI, 1999-12-17”, se resolvió que *“La formalización de actas de constatación en sí, aún cuando puedan constituir instrumentos públicos, no resultan suficientes para conocer la verdad real del hecho investigad, en tanto no se hayan agregado otros elementos probatorios autónomos que vinculados entre sí se dirijan a la confirmación de la real existencia del acontecimiento infractor”.*

Pero en un concurso colectivo bajo tutela judicial, hasta el Fisco deberá aguardar, para definir sus expectativas de cobro, a la instancia de la homologación

judicial del acuerdo de quita y/o espera, en un proceso prolijamente regulado y celosamente vigilado, para que no se vulnere la condición de paridad entre los acreedores que la ley establece. No tiene sentido luego, porque no existe premura especial para el cobro, traer a una instancia procesal en la que se busca el reconocimiento de la calidad de acreedor –y no el cobro en sí-, una herramienta de puro corte persecutorio. Admitirla sería consagrar una diferencia írrita a favor del acreedor no privilegiado para ello por la ley aplicable, con el único objetivo de ahorrar al insinuante la agregación a su insinuación de la documental de apoyo de su pretensión.

Existe contradicción entre esta interpretación y algunas disposiciones procedimentales tributarias, como p.ej. el art. 40 del Código Fiscal de la Pcia. De Buenos Aires, donde se establece que al fisco provincial, para insinuarse en los procesos concursales, le bastará con emitir la correspondiente Boleta de Deuda e insinuarse con ella.

Esta norma resulta inoponible al concurso porque la ley procedimental tributaria no tiene preeminencia sobre la ley 24.522. Así quedó establecido, respecto del instituto de la prescripción, en “Zanella San Luis S.A. c/DGI, C.N.Cont.Adm.Fed. sala 1ra., 1999/12)07, JA Nro. 6202 julio 12 de 2000, donde se decidió: *No resulta posible admitir preeminencia de las normas contenidas en la ley 11.683 en materia de prescripción de las acciones del Fisco para hacer efectivos sus créditos sobre lo dispuesto por el art. 56 de la ley 24.522, toda vez que tal preeminencia no se sostiene en disposición alguna que así lo estipule*. En el comentario realizado por el Dr. Jorge Haddad a este fallo, interpretó que, en primer lugar, la ley 24.522, por posterior y especial, prevalece por sobre la ley 11.683 anterior y general y, en segundo lugar, la ley 11.683 fue pensada para empresas *in bonis* mientras que la ley 24.522 específicamente regula la situación especial de empresas *in malis*

En tanto, la Suprema Corte de Buenos Aires adscribe a una posición altamente controvertida, cuando admite la verificación de créditos fiscales. Señala el Alto Tribunal que en lo que respecta a la determinación del crédito sobre base presunta, el art. 40 del Código Fiscal dispone que en los concursos civiles o comerciales serán títulos suficientes para la verificación del crédito fiscal las liquidaciones de deuda expedidas por funcionario autorizado al efecto, cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada por uno o más períodos fiscales y la autoridad de aplicación conozca por declaraciones anteriores y determinaciones de oficio la medida en que presuntivamente les corresponda tributar el gravamen respectivo. No habiéndose declarado en autos la inconstitucionalidad de esa norma, no se advierte colisión jerárquica, máxime cuando el mencionado artículo prevé el recaudo de admitir

las liquidaciones cuando fueren expedidas por funcionario autorizado para el supuesto de incumplimiento del responsable de la respectiva declaración jurada.⁴⁵

⁴⁵ SCBA 17/10/2001- Ac. 81.133- "Fisco de la Pcia de Bs.As. s/ Inc. De revisión en autos Coria Salvador s/ Quiebra"

5. 6) LA DETERMINACIÓN ADMINISTRATIVA SOBRE BASES PRESUNCIONALES

La obligación material del sujeto pasivo para con el activo de la relación tributaria, se determina a partir de la declaración jurada periódica que el administrado está obligado –obligación formal- a presentar en tiempo y forma al organismo recaudador.

En defecto del cumplimiento por parte del administrado, o ante fundadas dudas sobre la exactitud de la presentada, el Fisco está autorizado a formular la determinación de dicha obligación material –que será la determinación administrativa porque será confeccionada por la administración-, luego del debido proceso regulado por la ley procedimental fiscal.

Dicha determinación administrativa deberá confeccionarse partiendo de la misma información básica que debió utilizar el deudor, esto es, los hechos determinantes de la obligación tributaria, en la exacta medida del hecho imponible y en oportunidad de su acaecimiento. Esto es la determinación administrativa sobre base cierta de la obligación tributaria.

De esta forma, el crédito del administrado para con el administrador fiscal, se configura a partir de la exacta medida del hecho imponible previsto por la ley, obteniendo así legitimidad de persecución para el acreedor.

Cuando, por probada inexactitud de la declaración jurada presentada por el deudor, o en caso de incumplimiento de la obligación formal por el obligado, tampoco se conoce la medida cierta de la obligación tributaria, el Fisco está habilitado a presumir dicha obligación a partir de indicios fuertes capaces de reconstruir la realidad jurídica de la relación tributaria. Este es un procedimiento subsidiario a la determinación sobre base cierta porque la ley prefiere calcular la obligación a partir de la justa medida de los hechos determinantes de la obligación, según ella misma.

Ambas vías de determinación administrativa, sobre base cierta y sobre base presunta, requieren de un procedimiento ritual para que el crédito que determinen sea firme, esto es, tenga liquidez para poder ser reclamado por vía judicial. Por ello admite un proceso recursivo en instancia administrativa de discusión y determinación que garantiza la debida defensa en juicio del administrado.

Entonces, mientras que el saldo a favor del Fisco en la declaración jurada confeccionada por el administrado, constituye deuda líquida a partir que se la exterioriza ante el Fisco presentándola, la determinación administrativa adquiere fuerza para su persecución, a partir que queda firma luego de un proceso en que el contribuyente ejerce su defensa contra la pretensión de la actora.

Este procedimiento subsidiario, denominado determinación administrativa sobre base presunta, admite la presunción a partir de hechos veraces conocidos y comprobables susceptibles de recrear la relación jurídica del hecho imponible ante el desconocimiento insalvable de los hechos reales. Esto es, a partir de indicios convictivos se determina el hecho imponible en la justa medida prevista por la ley y, con ello, la obligación material del administrado para con el administrador. Lo que la ley no habilita, es a reelaborar el hecho imponible presumiendo a partir de presunciones antecedentes. Esto es: si para un mismo lapso se detectaron ingresos bancarios corroborados del contribuyente, superiores a los ingresos por ventas declarados, puede presumirse una omisión de ventas igual a la diferencia detectada entre el monto de ventas declarado y el monto de depósitos bancarios comprobados, cuya desvirtuación quedará a cargo del administrado. El índice de la cuantía del hecho imponible ventas se presume por el monto de los depósitos corroborados en la cuenta bancaria, asimilándose el concepto ingresos bancarios con el de ingresos económicos. Pero ello no habilita a presumir, a partir del monto de ventas presumido, por ejemplo, el monto de gastos necesarios para ese nivel de presumido de ventas.

Para presumir los gastos, debo recurrir a un índice que me lleve, directamente de una realidad, a la presunción. Por ejemplo, deberán tomarse en cuenta los egresos bancarios corroborados, los cuales podrán ser índice de los egresos por compras y gastos.

Ante la ausencia de declaración jurada , unido a la falta de documentación – libros contables y documentación respaldatoria-, la AFIP determina administrativamente deuda por dichos conceptos, en contra del contribuyente, sobre la base de sus propios registros de antecedentes de declaraciones juradas presentadas por el deudor. A continuación emite, por el saldo pretendido de crédito presumido, una Boleta de Deuda con carácter de instrumento público –lo cual según su entender le otorga una solidez sólo conmovible luego de una redargución de falsedad en instancia incidental de revisión- y carga a la Sindicatura, so pretexto de forzar el alcance de la manda del art. 33 LCQ, con la tarea de calcular la correcta obligación debida para oponer a la pretensión incoada.

La AFIP no puede oponer al juzgado, ni a los coacreedores, un crédito fundado a partir de la omisión en sus registros de declaraciones juradas por la deudora fallida, solamente con simples presunciones. El Fisco deberá probar las mismas .

La propia AFIP, ha regulado su procedimiento para la persecución de sus créditos por recursos de la seguridad social, dictando la Res. (AFIP) 79/98 que establece que en todos los procesos de determinación de deudas por recursos de la

seguridad social, se deberá confeccionar el listado de beneficiarios directos identificando el nombre y apellido y el número de clave única de identificación laboral (CUIL). Ello obliga a la certeza de la identificación, que será resultado de la certeza del contrato de relación de dependencia ejecutado para el lapso verificado. Por ello es que la ejecución de la relación de dependencia no puede ser supuesta por la AFIP. Debe probarla. De no poder hacerlo, no podrá presumir remuneraciones pagadas, que son la base de imposición de los tributos al trabajo cuya recaudación está a su cargo.

En un decisorio reciente, la sala A del TFN, en autos ECA S.A. del 14/08/2003, revocó una determinación administrativa sobre bases presuntas porque, entre otros argumentos, entendió que el Fisco debe demostrar el sustento fáctico en que fundamenta la presunción ni puede utilizar sospechas ni cadenas de presunciones.

Específicamente sobre las determinaciones administrativas sobre bases presuntas, en cuanto a su oponibilidad a los juicios universales, traemos un decisorio de la "CNCom. Sala A 2000/05/31 en Unión del Sudoeste S.A. s/Incidente de Rev. por DGI: Nótese al respecto que conforme reiteradamente se ha decidido la carga de la prueba correspondía al incidentista... De allí entonces que la estimación efectuada sobre bases presuncionales no puede tener favorable acogida. Y ello en tanto las presunciones que pudieran consagrar disposiciones reglamentarias deben ceder en cuanto importan inversión de la carga de la prueba ante la legislación concursal, dado el carácter sustancial y general de esta última."

De aceptarse la pretensión fiscal sobre el tema, como resultado directo de la inversión de la carga de la prueba, la Sindicatura deberá hacer el trabajo propio de la AFIP, determinando, conforme la normativa vigente, el monto y calidad de su crédito. No me voy a extender sobre este tema, simplemente recordaré que el artículo 3 del Decreto 618/97 (BO 14/7/97) dispone: "La Administración Federal de Ingresos Públicos será el ente de ejecución de la política tributaria y aduanera de la Nación... Tendrá las funciones y facultades... en especial las detalladas en este artículo,... a) La aplicación, percepción y fiscalización de los tributos y accesorios dispuestos por las normas legales respectivas, y en especial de: ... 3. Los recursos de la seguridad social..." No encontramos en todo el plexo normativo de la ley 24.522 disposición alguna que apoye la aserción del Fisco sobre que es función sindical la de determinar la cuantía de los créditos que se le insinúan. Sí nos corresponde, a los síndicos concursales, verificar la verosimilitud del derecho invocado por los sedicentes acreedores en sus insinuaciones, en tanto y en cuanto las mismas se ajusten a las exigencias que la propia normativa concursal les impone, sobre todo, en el caso de la AFIP, con su bagaje de medios físicos y humanos al servicio del objetivo para el cual fue creada y es mantenida.

La ley 11.683 le ha otorgado a la presentación de las DDJJ carácter definitivo, con precisos y trascendentes efectos jurídicos; en palabras de Jarach, poseen “eficacia inmediata”. Ello, sin perjuicio de que el Fisco Nacional la impugne a través del correspondiente procedimiento de determinación de oficio.-

Por tanto, si bien la Declaración jurada del contribuyente está sujeta a verificación y es susceptible de ser modificada por el Fisco, mientras éste no la rectifique y la sustituya por una determinación de oficio, es el instrumento que regula la existencia y la medida de la obligación tributaria (Procedimiento Fiscal- Buitrabo-Guzmán y Succar, Ed. Errepar, 2001)

5.7.- La notificación de los actos administrativos

Notificar significa según la doctrina: “Poner en conocimiento de alguien aquello que interesa se conozca”.

Introduciendo dicho concepto a los procedimientos administrativos y en especial a los de índole tributaria se podría afirmar que la notificación es el acto por el cual el Organismo Fiscal pone en conocimiento del interesado un determinado hecho o acto emanado del mismo.

Y es a partir de dicha notificación que el acto administrativo adquiere eficacia, produciendo sus efectos jurídicos y desde el cual comienzan a correr los plazos para la impugnación.

Las reparticiones públicas de no poder realizar la notificación, por no encontrar al deudor deben adoptar los mecanismos procesales idóneos a los efectos de efectuar las notificaciones correspondientes, como ser informe a la Cámara Nacional Electoral para que suministren el domicilio del deudor, ya que al no adoptarse los mecanismos procesales para hacer conocer al contribuyente la intimación, constituye un agravio al derecho de defensa. (Biagosh Alberto E. CNFed.Cont.Adm. 6/11/90). Se viola el derecho de defensa del contribuyente que no ha podido defenderse.

El art. 100 última parte determina: “ las citaciones, notificaciones, etc. que no pudieron practicarse en la forma antedicha por no conocerse el domicilio de contribuyente, se efectuarán por medio de edictos publicados durante cinco (5) días en el Boletín Oficial, sin perjuicio de que también se practique la diligencia en el lugar donde se presume que puede residir el contribuyente”. La aplicación de este párrafo es para cuando éste fuese físicamente inexistente, quedare abandonado o desapareciere, conforme resulta del juego armónico de los arts. 3,4,6 y 7 de la ley 11.683, situación que se da en el supuesto de autos. 46Además las actas nada dicen que el lugar se encuentra abandonado.

Residimos, por ahora, en un estado democrático liberal, por lo que la justicia no puede aceptar la determinación de una deuda a un contribuyente que no ha podido defenderse.

No puede violarse el derecho de defensa del contribuyente.

“Ninguna disposición autoriza a dar por decaído el derecho de un contribuyente por el transcurso de un plazo del que no haya podido enterarse”.

⁴⁶ Ruiz María Cristina c/Afip s/ Amparo- Expte N° 1-R-98

“La ley tampoco dice que la colocación del sobre en la puerta equivalga a la notificación. Un acosa es que los funcionarios hayan cumplido con las diligencias que la norma indica y otra es que eso tenga determinada consecuencia legal para quienes no ya han participado de las diligencias” (Bonigno S.A. s/ amparo, C.N.P.E., Sala A 31-03-00).

Los actos y hechos emanados del Fisco, en la medida que afecten derechos subjetivos o intereses legítimos del contribuyente, deben ser notificados con todas las formalidades impuestas por la norma. No se trata de un mero formalismo, sino que éste tenga un conocimiento adecuado y acabado del acto de la repartición. El cual no solo viene impuesto por el ordenamiento, sino que constituye un derecho del contribuyente y como tal se debe bregar por su cumplimiento.

Además la jurisprudencia consideró inválidas las actas de notificación en un caso en que se omitió la hora en que se practicó la primer diligencia, mientras que la segunda se realizó el día inmediato siguiente a la primera; se sostuvo en este caso que la forma se apartó de las pautas establecidas en el ordenamiento, toda vez que la primera debía contener fecha y hora en que se practicó, a la vez que la segunda debía practicarse en “días siguientes no feriados”, lo que se interpreta – al ser plural- que debe mediar aunque sea un día entre la primera y la segunda de las diligencias.⁴⁷

Al poseer la notificación la deficiencia apuntada , dicha notificación sería inválida.-(Giorgio Jose Vicente- TNF-Sala A- 25/11/97)

La ley y la jurisprudencia exige al Fisco la buena fé en el obrar.

“De la condición de la buena fé , como dijo la Corte Suprema de Justicia, no está excluido el Estado (28/2/74, “La Pelífera Paraguaya”, La Ley T. 154, p. 361)” ----PET-Doctrina 25-07-2002 Pág. 9---

El Estado compromete con sus actos el principio de ejemplaridad política (La ley, Manual de Jurisprudencia “La doctrina de los actos propios” 1986, prólogo de Edgardo M. Alberti -pág XX)

Como dice la doctrina, la aplicación de éste principio de buena fé depende del sentimiento de lo justo del magistrado (M.Alberti en el prólogo mencionado, Pag XXI).Y el fallo citado es testimonio de ese sentir de la justicia de la Sala A del Tribunal para moralizar la conducta del Fisco cuando induce a engaño.-

Por lo que previamente debería concluirse la instancia administrativa, dictando resolución en Sede Administrativa.(CSJN-9-4-87-“Fisco Nac. DGI s/ Inc de verif en autos “Cosimatti, Gregorio s/concurso preventivo”, CSJN 31-03-87-Casa Marroqui SRL JA-1990- TIII, pág. 979-sum266)

⁴⁷ “Giorgio José Vicente”- TFN- Sala A- 25/11/1997

Le correspondería al contribuyente impugnar en sede administrativa el monto del crédito, debiendo seguirse el procedimiento reglado por la ley 11.683, respetándose la posibilidad de ofrecer prueba y apelar ante el Tribunal Fiscal de la Provincia y luego con sentencia firme proceder a verificar.⁴⁸

La Suprema Corte señaló que “para el cuestionamiento de una determinación impositiva la ley ha previsto de manera específica un procedimiento y un órgano de decisión (arts. 78, 147, 151, 154, 155, 166 y concordantes de la ley 11.683 t.o. 1978 y sus modificaciones) y la posibilidad de apelar ante tribunales del poder judicial nacional (arts. 174 y 177 de la citada ley y art. 4 de la ley 21.628)... ⁴⁹

Se debe respetar el debido proceso adjetivo .

“Es obligación ineludible de la administración notificar las resoluciones que adopte contra los administrados y los fundamentos en los que se basa, pues de lo contrario se violaría el derecho de defensa en juicio consagrado en la Constitución Nacional” (Arguelles Oscar CN.Fed. Cont. Adm- Sala IV- 11-10-2001).-

“Ninguna disposición autoriza a dar por decaído el derecho de un contribuyente por el transcurso de un plazo del que no haya podido enterarse.” (Bonigno S.A. s/ amparo, C.N.P.E., Sala A 31-03-00).-

El magistrado Jorge Héctor Demarco ha sostenido que: “Las notificaciones son siempre actos de transmisión puesto que ponen en conocimiento de las partes algún acto adoptado por el órgano judicial o alguna petición o pretensión formulada por la otra parte. Aseguran el principio de contradicción, dan oportunidad para formular oposición, mantienen la igualdad de las partes en el proceso. Solo si el acto está bien notificado y no se ha planteado su nulidad, son válidos los actos procesales que se realicen posteriormente” (Asociación Argentina de Estudios Fiscales, 23 de Marzo de 1994)

⁴⁸ Conforme Criterio de la Corte Suprema de Justicia de la nación , sentencia 31 de marzo de 1987, en autos “Dirección General Impositiva s/ incidente de verificación de créditos” en autos “Casa Marroquín S.R.L.”,

⁴⁹ Texto de la sentencia, Fallos, años 1987, pág.721,.

5.8.- Facultad de los jueces para morigerar los intereses de las deudas fiscales y previsionales – Intereses fiscales o legales?

Se ha definido al interés como la prestación accesoria de pagar una cantidad de dinero, en general de manera reiterada o periódica, que corresponde a quien disfruta de un capital ajeno, en proporción a su cuantía y al tiempo de su disfrute.⁵⁰

El interés es un accesorio propio de las obligaciones de dinero, y puede tener origen, desde el punto de vista jurídico, en tres fuentes: el acuerdo de voluntades, es decir, los convenios o contratos (interés convencional), la ley (interés legal), y las decisiones judiciales (interés judicial)⁵¹

Según la finalidad o función económica que desempeñan, los intereses se clasifican en:

(i) interés compensatorio (art. 621, Cód. Civil) que constituyen la contraprestación por el disfrute de un capital ajeno (precio o fruto civil por el uso del capital);

(ii) interés moratorio (art. 622, 1ª parte, Cód. Civil) que es el resarcimiento que debe el deudor por la mora en la restitución del capital adeudado; e

(iii) interés punitivo, que importa una suerte de cláusula penal (art. 652, Cód. Civil), pues incluye tanto el resarcimiento propio del interés resarcitorio como un plus de carácter compulsivo.

En el caso de las obligaciones fiscales, los intereses que éstas llevan son “intereses legales”, pues están fijados por leyes, decretos, resoluciones, e inclusive ordenanzas municipales. También la “tasa” del interés está fijada legalmente.

Se trata generalmente de intereses moratorios y punitivos, ya que no consisten en un precio por el préstamo de una suma de dinero, sino en el resarcimiento por la privación del capital que sufre el Estado a raíz de la falta de pago en término del tributo, tasa o contribución.

Así, en el ámbito nacional el artículo 37 de la ley 11.683 establece que “la falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio.”

Y agrega que “la tasa de interés y su mecanismo de aplicación serán fijados por la Secretaría de Hacienda dependiente del Ministerio de Economía y Obras y Servicios

⁵⁰ Puig Brutau, “Fundamentos de Derecho Civil”, 1985, t. I, vol. II, pág. 347.

⁵¹ Cadenas Madariaga, Mario A., “Las tasas de interés”, Ed. Ad-Hoc, 1994, pág. 77.

Públicos; el tipo de interés que se fije no podrá exceder del doble de la mayor tasa vigente que perciba en sus operaciones el Banco Nación Argentina”.

Por su parte, el artículo 52 de la misma ley señala que “cuando sea necesario recurrir a la vía judicial para hacer efectivos los créditos y multas ejecutoriadas, los importes respectivos devengarán un interés punitivo computable desde la interposición de la demanda. La tasa y el mecanismo de aplicación serán fijados con carácter general por la SECRETARIA DE HACIENDA dependiente del MINISTERIO DE ECONOMIA Y OBRAS Y SERVICIOS PUBLICOS, no pudiendo el tipo de interés exceder en más de la mitad la tasa que deba aplicarse conforme a las previsiones del artículo 37.”

En el ámbito de la Provincia de Buenos Aires la tasa de interés resarcitorio y moratorio de los créditos fiscales está prevista de modo general en el art. 75 del Código Fiscal.

Es sabido que el pago de impuestos brinda los recursos con los cuales se sostiene el aparato estatal y que le permiten dar cumplimiento con sus respectivos compromisos y obligaciones para el bien de la comunidad.

De manera que la elevada tasa de interés resarcitorio por la falta de pago del tributo tiene por finalidad actuar como medio coercitivo para que el contribuyente pague puntualmente el tributo.

Así, el temor del contribuyente de verse obligado a pagar una suma significativamente mayor por no cumplir a tiempo con su obligación tributaria, opera como un medio disuasivo de la evasión fiscal, estimulando el cumplimiento del débito fiscal.

Es que si los intereses no fueran altos, los tributos no se pagarían, atento a que de esa forma se obtendría un financiamiento barato, y se premiaría a aquel que no pagó en término en vez de castigarlo.

La Corte Suprema de la Nación ha justificado en varios pronunciamientos las elevadas tasas de interés que cobra el Fisco. Como fundamento de ello ha puntualizado que la valiosa función del impuesto justifica que las leyes pertinentes contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales, cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad en tanto gravitan en la percepción de la renta pública.

Con ese propósito, se justifica la aplicación de tasas de intereses más elevadas, lo que por otra parte, no favorece a personas determinadas sino a la sociedad toda.⁵²

⁵² CSJN, 02.02.93, “Provincia de Santa Cruz c. Yacimientos Petrolíferos Fiscales”, La Ley, 1993-D, 177 - DJ 1993-2, 903.

Este criterio, no obstante, no es pacífico. Algunos autores sostienen que los intereses fiscales deberían regirse por los principios generales, es decir, por las tasas de interés que obtiene el estado en el mercado de capitales, que señala el costo que debe compensar el deudor más el adicional por mora. Y que por lo tanto, el criterio rector en la materia debería ser que la omisión del pago del impuesto genera en el estado la necesidad de recurrir al crédito, pero como el costo de esa financiación es bajo, no puede pretender cobrar más que aquél y un adicional por mora, pero siempre guardando correspondencia con el interés al que obtiene el financiamiento.

Sin embargo, no puede decirse que el actuar de hecho del Fisco sea siempre coherente con dichos principios, ya que la excesiva recurrencia a las moratorias fiscales con reducción y a veces incluso condonación de intereses operan en la práctica como una reducción de las tasas de interés que a la vez destruye el pretendido efecto coercitivo antes apuntado (confr., MILESSI, José Luis, *“Análisis de algunos aspectos de los tributos nacionales en los concursos y las quiebras”*, Revista Argentina de Derecho Tributario, 2002 (octubre-diciembre), 1011.

Para algunos tribunales, los jueces están autorizados a reducir por excesivos los intereses de los créditos fiscales con fundamento en el art. 953 del Cód. Civil y en el principio concursal de la pars conditio creditorum, aún tratándose de intereses legales.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha descalificado permanentemente fallos que prescindieron de las tasas de interés establecidas específicamente para los supuestos de mora en el cumplimiento de las obligaciones fiscales o previsionales⁵³.

Con referencia a las deudas fiscales, ese Tribunal ha dicho que se justifica que las leyes impositivas contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de tales deudas cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad por que gravitan en la percepción de la renta pública; de ahí que, con ese propósito, se valida la aplicación de las tasas de interés más elevadas, cuyo pago no puede ser exonerado en ausencia de toda norma que así lo establezca, ni por aplicación del art. 623 del Código Civil, porque ello importaría tanto como prescindir del texto legal⁵⁴.

También la Corte Suprema ha desechado planteos de inconstitucionalidad basados en la exorbitancia de las tasas fijadas por la autoridad administrativa.

Cabe observar que la doctrina de la Corte que se ha reseñado ha sido elaborada en el marco de ejecuciones individuales. Hasta el momento, no hay precedentes que

⁵³ CNJN 20/10/1992, “DGI c/ Frigoríficos El Tala”, Fallos 315:2555, ídem CSJN 13/8/1998 “DGI c/ Sindicato de Empleados y Obreros de la Industria de la Carne, causa D. 394. XXXII

⁵⁴ CSJN, 2/2/1993 “Provincia de Santa Cruz c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales”, JA, 1994-I, p.510; y Fallos 316:42

hayan considerado las cuestiones antes indicadas dentro de un proceso concursal y con relación a un deudor en estado de cesación de pagos.

Si bien la Corte Suprema de Justicia de la Nación no se ha expedido específicamente sobre la posibilidad de disminuir los intereses de los créditos fiscales en el ámbito concursal, puede igualmente compulsarse su pensamiento sobre el tema cuando en algunos precedentes ha juzgado que la valiosa función del impuesto justifica que las leyes pertinentes contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales, cuya existencia afecta de manera directa el interés de la comunidad, porque gravitan en la percepción de la renta pública. Con este propósito, se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas, lo que, por otra parte, no favorece a personas determinadas, sino a la sociedad toda ⁵⁵

No obstante, esto último sí ha tenido un tratamiento dispar en la órbita de los tribunales de grado, dando lugar a dos corrientes jurisprudenciales distintas, una admitiendo la morigeración judicial de tales recargos cuando se aplican al deudor concursado y otra negando esa posibilidad.

La Sala II de la Cámara Civil y Comercial de Mar del Plata en autos “Fisco Nacional s/ Incidente de revisión en autos “Charlie SRL s/ Concurso Preventivo” del 16/9/2003, por mayoría, ha adecuado su postura a la doctrina de la Corte provincial. Por ello- en el caso. Correspondía aplicar una tasa de interés del 3% mensual a los créditos con origen fiscal, debiendo respetarse la tasa impuesta por la ley 11.683 y la resolución de la Secretaría de Ingresos Públicos.

En desacuerdo con el criterio mayoritario, la doctora Nélida Zampini señaló que el agravio de la incidentista en cuanto a la morigeración de intereses en su contra no merece prosperar. Destacó la magistrado que, efectivamente, en anteriores pronunciamientos se ha expedido en el sentido de que, entre las limitaciones constitucionales al poder tributario ejercidas por el Estado- a suerte de garantía del contribuyente – existen principios de legalidad, razonabilidad, no confiscatoriedad, igualdad y equidad entre otros⁵⁶

De este modo, además de no estar argumentando el porqué de una tasa de interés tan alta como la fijada legalmente-lo que pone en duda abiertamente el principio de razonabilidad de la norma en materia tributaria- puede verse violado también el principio de equidad, toda vez que la situación ante la que se encuentra el deudor insolvente no es la misma que la de aquel contribuyente que no cumple con sus cargas tributarias por mero capricho (arg. Arts. 4 y 6 Const. Nac.)

⁵⁵ CSJN 20/12/92 “DGI c/ Frigorífico El Tasa SRKL, ED t. 153 p.609

⁵⁶ García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Desalma, Buenos Aires, 1996, p. 269 y sigtes.

Explica en su disidencia la doctora Zampini que toda norma requiere, para su aceptación, que esté informada por un contenido ético. Han sido superados los tiempos en que la voluntad del soberano era el único requisito que bastaba para su imposición. Hoy las leyes son juzgadas por los administrados y en su mayor aceptación se encuentra su razonabilidad. No lo son, si las normas no están informadas por un contenido de justicia, no bastarán graves sanciones para lograr su acatamiento. Las causas de evasión fiscal, verdadero cáncer social, no son difíciles de detectar, y una de ellas, sin duda no la menos importante, se encuentra en la acción del mismo Estado”

No escapa a la jueza el fin por el cual son establecidas las altas tasas de interés por la Secretaría de Hacienda- en razón de la facultad prevista por el art. 52 de la ley 11.683- pero no es razón suficiente como para violentar el derecho de propiedad garantizado en el art. 17 de la Const. Nacional. En efecto, una tasa de interés del 3% mensual en el contexto de una crisis económica que es de conocimiento público, más que tratar de evitar la evasión impositiva, tiende a su proliferación.

Por otro lado, debe ser interpretado que en un procedimiento universal que tiende a solucionar la crisis empresaria producida por un fenómeno de la insolvencia, no corresponde aplicar el interés fijado en la norma mencionada, puesto que si el Estado puede, en aras del bien común, producir una consolidación de todos sus pasivos con tasas de interés reducidas (pues de otro modo no sale de la emergencia) no hay razón para no aplicar el mismo criterio cuando el deudor común, en beneficio de todos sus acreedores, recurre al procedimiento colectivo.

Es que la emergencia económica que afecta al país- producida por una disposición de los factores macroeconómicos- se traslada al sector privado a través de la cesación de pagos por parte de las empresas, debiendo buscarse una respuesta coherente con el contexto social, ya que los jueces pueden ser fugitivos de la realidad. En razón de ello, concluye la doctora Zampini que los intereses previstos en la ley 11.683 resultan excesivos, por lo que recomendaba mantener la decisión dictada en la instancia de origen.-

La Sala Primera de la Excma Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, convalidó, en reiteradas ocasiones, el criterio conforme al cual, mediando concurso, los jueces pueden reducir las tasas de interés reclamadas por el organismo recaudador que resulten excesivas⁵⁷

Para así decidir tuvo en cuenta”

⁵⁷ SCJ Mendoza, Sala I, 1/9/1998 “DGI en autos Suministros Industriales SA s/ Concurso Preventivo s/ incidente de revisión s/ casación”, LS, 282-278, ídem 11/4/2003 “Zapata Jorge s/ Concurso Preventivo s/ Incidente de revisión s/ incidente de casación, LL, Suplemento especial de Intereses, julio 2004, p. 158, etcétera

a) La situación del deudor privado, que ha caído en estado de cesación de pagos es equivalente a la del Estado que ha consolidado sus pasivos conforme la ley 23.982 y 25344, y puesto que la deuda consolidada devenga la tasa de interés pasiva promedio de la caja de ahorro común que publica mensualmente el BCRA, no hay razón para aplicar el mismo criterio a aquél, ya que el Estado puede, en aras del bien común, producir una consolidación de todos sus pasivos con tasas de interés reducidas (pues de otro modo no sale de la emergencia), no hay motivo para no aplicar idéntico criterio cuando el deudor común, en beneficio de todos sus acreedores, recurre al procedimiento colectivo

b) La finalidad disuasoria, consistente en propender al cobro de los créditos fiscales, que tienen altas tasas de interés aplicadas a ellos, deja de ser tal y pierde sentido cuando el contribuyente está en cesación de pagos, tornándose inútil pretender disuadirlo, toda vez que su patrimonio es impotente para afrontar el pasivo exigible; en esa situación, las altas tasas lo único que logran es impedir el pago y disminuir la recaudación fiscal.

c) Las normas que fijan las tasas que pretende cobrar el Fisco son irrazonables, en términos de medio a fin, porque es un esquema macroeconómico de estabilidad monetaria propiciador del desarrollo económico, aplicar altos porcentajes de interés, inclusive superiores al normal rendimiento de una actividad lícita, lleva a quebrantos generalizados.

d) No puede ser admitida la afirmación según la cual las tasas de que se trata no admiten disminución sin declarar formalmente la inconstitucionalidad de las normas que las fijó, pues siendo ellas fijadas por la autoridad de aplicación de modo periódico no es dable exigir al contribuyente que plantee la inconstitucionalidad en cada caso, sin olvidar, además, que en la mayoría de ellos el agravio constitucional no surgirá de la tasa considerada en sí misma, sino de la aplicación mas o menos arbitraria de las liquidaciones efectuadas por los órganos fiscales

e) Las tasas de interés extremadamente altas en épocas de reconocida estabilidad monetaria, resultan incompatibles no sólo con las normas jurídicas sino con los principios económicos que fundan el proceso concursal

g) El fin loable de combatir la evasión fiscal no justifica una tasa del 7,5% mensual, habida cuenta de su notorio exceso

Los fallos fueron apelados por el Fisco según lo previsto por el art. 14 de la ley 48. Los recursos extraordinarios federales fueron denegados por el supremo tribunal provincial. A su vez también fueron rechazados los recursos de hecho (quejas) promovidos por el organismo recaudador.

Expte N° 70.081 , Causa "AFIP (DGI) en J:3751 Agrícola Dalmau S.A. p/Concurso Preventivo".
Recurso Extraordinario de Inconstitucionalidad y Casación. Suprema Corte de Mendoza. Sala I.
14/08/2002.

La AFIP solicitó verificación de su crédito en el concurso preventivo de una sociedad anónima. El juez concursal, siguiendo el consejo de la sindicatura, declaró admisible el crédito privilegiado por una suma inferior y recortó el crédito quirografario en cuanto a los intereses pretendidos.

El ente recaudador inició incidente de revisión, el cual fue resuelto por el juez concursal confirmando las tasas de interés aplicadas. Esa decisión fue apelada , pero la Cámara confirmó el criterio del juez inferior. Frente a ello, se planteó recurso de inconstitucionalidad y de casación ante la Corte provincial. La Corte , sostuvo que, mediando concurso, *los jueces pueden reducir las tasas de interés reclamadas por el organismo recaudador que resulten excesivas*. Si el Estado puede, en el estado de emergencia nacional y en aras del bien común, producir una consolidación de todos sus pasivos con tasas de interés reducidas, no hay razón para no aplicar el mismo criterio cuando el deudor común, en beneficio de todos sus acreedores, recurre al procedimiento colectivo.

Expresó también nuestro más alto Tribunal que, si bien es cierto que las altas tasas de interés tienen un fin muy loable, que es el luchar contra la evasión fiscal; sin embargo, una tasa extremadamente alta como la pretendida perjudica los fines del proceso concursal y se traduce, al mismo tiempo, en una disminución del crédito fiscal porque ningún patrimonio en estado de cesación de pagos puede soportarlo.

En línea con los precedentes citados, la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Civil de Neuquén ha resuelto que “las facultades morigeradoras de los jueces con respecto de la fijación de los intereses, surgen de las normas generales de los art. 953, 21, 621, 656 y ccdtes del Código Civil, y sobre esa base los tribunales han atemperado intereses o multas que en casos concretos se habían tornado excesivos, usurarios o confiscatorios, aun cuando se devengaren a partir de créditos fiscales.”⁵⁸

También la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Santa Fe es partidaria de la morigeración de los intereses de los créditos fiscales “cuando los mismos aparezcan ostensiblemente apartados de la realidad económica... los cuales más allá del privilegio general que en relación al capital adeudado tienen por disposición de la legislación falimentaria (art. 246, inc. 4°, Ley 24.522) no pueden

⁵⁸ Cámara Civil, Sala 1ª, Neuquén, 09.10.97, in re “*Morales Pablo Isaías S/ Concurso s/Incidente deverificación por DGI*”, ED, 1997-636.

vulnerar el principio concursal de la 'pars conditio creditorum' en orden al devengamiento de una tasa que genere irritantes privilegios para el Estado en desmedro o detrimento de las perspectivas de recomposición eventual del patrimonio del deudor y de cobro efectivos de los créditos de los restantes acreedores verificados.”⁵⁹

En idéntico sentido se sostuvo que “aunque no exista disposición de derecho público que contemple la reducción de las tasas de intereses punitivos prevista en una ordenanza, ello no impide al juzgador determinar si medió o no obrar antifuncional en los términos del art. 953 y 1051 del Cód. Civil, pues cuando el juez se encuentra ante actos antifuncionales que impliquen gravar desproporcionalmente al deudor, cabe morigerar los intereses”.⁶⁰

La posibilidad de reducir las tasas de interés de los créditos fiscales también han tenido eco en la Corte Suprema de Justicia de Santa Fé, en la Cámara de Apelaciones en lo Civil de Neuquén, de Junín, de Mar del Plata y en la jurisprudencia de las Salas A,B, C y E de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial.

Adhiriendo a una corriente interpretativa opuesta a la anterior se ubican los fallos de la Corte de Justicia de la Provincia de Salta, la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Bahía Blanca y una Sala de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial

Bonanni ⁶¹ concluye que si bien es cierto que la percepción de los intereses reclamados por estos organismos oficiales, atento a su naturaleza y finalidad pueden llegar a justificar que sean superiores a los usualmente establecidos, no hay que perder de vista que la característica por excelencia de este proceso es la universalidad, es decir, que no se encuentra dirigido al cobro de créditos individuales sino a la apertura de un proceso colectivo que interesa a la masa de acreedores de un deudor en estado de cesación de pagos. Justamente ese estado de cesación de pagos es lo que, en opinión de este autor, no hace razonable las elevadas tasas de interés.

⁵⁹ Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de la ciudad de Santa Fe, “*Cursack, Daniel Ricardos/quiebra -Incidente de revisión promovido por DGI*”, Expediente Nro. 78 Año 1997.

⁶⁰ Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Junín, 19.06.97, “*Dirección Gral. Impositiva en: La Patria Chica S. A. s/quiebra*”, LLBA 1998, 59.

⁶¹ Bonanni, M.A. “Verificación de créditos fiscales y la limitación de los intereses pretendidos”, ED, 194-901

García Lobo y Gomez Rincón⁶² afirman que el criterio contrario a aceptar la morigeración de los intereses correspondientes a deudas tributarias “no garantizan al Fisco la percepción de su crédito, sino que seguramente ante la desaparición del concursado del medio productivo alejará toda posibilidad de pago”. Agregan los autores que los principios del derecho concursal deben prevalecer sobre las normas fiscales, en razón de los intereses superiores que tutelan, que se vinculan no solo a la protección de los acreedores, sino también primordialmente tiende a evitar la generación de un problema de orden social y económico.

En la margen opuesta, las Salas B y D de la Cámara Nacional Comercial postulan el criterio contrario.

Así, la Sala B de la Cámara Nacional Comercial sostuvo que *“respecto de los intereses calculados por el Fisco, la crítica se estima pues no existe previsión legal que posibilite “morigerar” pautas legales concernientes al cálculo de intereses (v. letra y ubicación sistemática del art. 656 C.Civ.). La “morigeración” sólo podría darse con base suprallegal (arts. 14 y 17 CN) y, que la deudora esté concursada no justifica la solución impugnada, por cuanto la necesidad de proveer pautas igualitarias sólo aparece frente a situaciones objetivamente iguales distinguidas en abstracto; siendo el Fisco encargado de recaudar cuanto se necesite para gestionar el bien común “Habida cuenta que la deudora no controvertió la aplicación de las normas tributarias que establecen las tasas de interés a aplicar en caso de incumplimiento de obligaciones tributarias, cabe considerar que la indisputada imperatividad positiva de dichas reglas fiscales aparece suficiente para rechazar la impugnación de la verificación del interés legal insinuado por el verificador. R.C.”*⁶³.

- *“Piensa la Sala que los intereses devengados por el capital –en el caso, una deuda originada en la tasa de seguridad e higiene, gravamen cuyo control y recaudación recae en el Municipio de Vicente López–, deben ser calculadas con sujeción a lo dispuesto por las normas legales vigentes sobre la materia (Ordenanza Municipal 13.951, capítulo IX, art. 52, inc. d, según fs. 101). De otro lado, la constitucionalidad de esa norma no ha sido impugnada en autos, por lo que su aplicación al caso aparece imperativa.”*⁶⁴

⁶² García Lobo R. y Gomez Rincón C “Los intereses de deudas tributarias en concursos preventivos (una sentencia que se contrapone a la mayoritaria y escapa a la realidad)” Doctrina Jurídica, Revista del Foro Salteño, nº 25, junio-noviembre 2001, p. 38

⁶³ CNCom., sala D, 13.03.01, “Casals y Cía., S.A. s/Concurso preventivo s/incidente de verificación por Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires”, ED, 193-407.

⁶⁴ CNCom, Sala D, 07.04.03, “Tren de la Costa SA s/ Concurso Preventivo s/ incidente de revisión promovido por la concursada contra el crédito de la Municipalidad de Vicente López”, inédito.

- *“Esta Sala ha interpretado reiteradamente que los intereses devengados por el capital deben ser calculados con sujeción a lo dispuesto por las normas legales vigentes en la materia: es decir, la ley 11.683: 42 y concordantes. Entonces, no cupo establecer, cual lo hizo la resolución aclaratoria de fs. 193, un tipo de interés diverso del que rige la materia que vinculó a las partes.”*⁶⁵

Existe consenso acerca de que la sanción que corresponde aplicar al pacto de intereses usurarios es la nulidad parcial y relativa.

Es parcial en tanto afecta únicamente a los intereses que excedan del máximo tolerado. De modo que los pactados quedan, en virtud de esa nulidad parcial, reducidos a la cuantía que resulte compatible con la moral y las buenas costumbres.

Y es relativa por cuanto la invalidez se instituye a favor del obligado al pago de los intereses.

El problema se presenta cuando los intereses supuestamente excesivos tienen causa en normas jurídicas de carácter general dictadas por los órganos competentes para hacerlo y de acuerdo al procedimiento de sanción legislativa constitucionalmente autorizado; es decir, cuando se trata de “intereses legales”, cuya “tasa”, además, también está fijada por una ley en sentido material (“tasa de interés legal”), que es precisamente el caso de los intereses resarcitorios y punitivos de los créditos fiscales.

Al considerar que tales tasas de interés son contrarias a la moral y a las buenas costumbres, se concluye que dichas normas afectan el principio de razonabilidad que impone el art. 28 de la C.N. para todos los actos del estado, entre los que se incluyen, obviamente, las leyes del Congreso, y además son confiscatorias y por lo tanto agravan la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada establecida en el art. 17 de la C.N.

Las elevadas tasas de interés, superiores a las bancarias, que fija la DGI, tienden a que los ciudadanos cumplan en término con sus obligaciones fiscales. Pero ante el estado de falencia del deudor moroso, las elevadas tasas no cumplirían su función esencial (conseguir el pago en término del tributo), y, lo que resulta irrazonable, se transformaría en un verdadero castigo, no respecto del deudor, sino de

⁶⁵ CNCom, Sala D, 07.04.03, “Servat SA s/ Quiebra s/ Incidente de verificación promovido por Dirección General Impositiva”, inédito.

los terceros acreedores de la quiebra, que verían menoscabado el margen de posibilidades de percepción de sus créditos ante tan acrecido crédito⁶⁶.

En el Departamento Judicial Mar del Plata, dependiente de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Buenos Aires existen fallos plenarios dictados por la Excma Cámara Departamental que regulan los intereses del Fisco.-

Así para:

a) la Dirección Pcial de Rentas se ha fijado un tope del interés del 30% anual por todo concepto por Acuerdo Plenario en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Salio Carlos y otra s/ Apremio” del 12-11-98 Expte N° 107.122 Reg. 344-S Folio 1365

b) la AFIP-DGI tope del 36% anual por todo concepto Fallo dictado por la Suprema Corte de Justicia de la Pcia de Buenos Aires el 2-8-2000 en autos “DGI c/ Pedone Oscar s/ Quiebra s/ Incidente de revisión” de trámite por ante el Juzgado N° 6 de Mar del Plata Ac. N° 69773.-

c) la Municipalidad de Gral Pueyrredón un tope del 30% Acuerdo Plenario “Fernandez Daniel E. c/ Nazarre SRL s/ Ejecución y Embargo Preventivo” (30-11-90 Reg. N° 382 S,)

⁶⁶ CNCom., Sala E, 29-9-2000, “Pedro Worms y Cía. SRL s/ concurso preventivo, s/ incidente de revisión por DGI”, Revista de las Sociedades y Concursos n° 7, pág.191.

5. 9) La prescripción Quinquenal- Aplicación del art 4027 inciso 3 del Código Civil

El plazo de prescripción es de cinco años para el pago de impuestos, tasas y contribuciones, avalado por prestigiosa doctrina y jurisprudencia.

Si bien la misma en general era de diez años como lo ha determinado la Suprema Corte de la Provincia, destaco que de acuerdo a la ley 12.076, promulgada el 12-01-98, se determinó una forma de prescripción escalonada que reduce el plazo de prescripción de 10 a cinco años. Allí se estableció un método progresivo de operar la prescripción de las acciones para el cobro de obligaciones tributarias devengadas con anterioridad al 01-01-96, disponiendo expresamente : *“ la prescripción de las acciones y poderes de la Municipalidad para determinar y exigir el pago de los impuestos, tasas y cualquier otra especie de contribución adeudadas a la misma y sus accesorios.... se producirá de acuerdo al siguiente cuadro:....las acciones nacidas durante los ejercicios fiscales 1987/1988 prescribirán el 01-01-98; las acciones nacidas durante los ejercicios fiscales 1989-1990 y 1991 prescribirán el 01-01-1999; las acciones nacidas durante los ejercicios fiscales 1992- 1993 y 1994 prescribirán el 01-01-2000, las acciones nacidas durante los ejercicios fiscales 1995 prescribirán el 01-01-2001 ”*

Así lo ha sostenido la **Cámara de Apelaciones de Mar del Plata**, indicando que a los Estados particulares les está vedado fijar plazos de prescripción, ya que ello es de atribución del Congreso de la Nación (art. 31 y 67 inc. 11 de la Constitución Nacional) y la prescripción es un medio de extinguir obligaciones (art. 3947 del Código Civil).-

Por ello debe dejarse fuera de consideración los arts. 98 del Código Fiscal y 278 de la ley Orgánica de Municipalidades y es de aplicación el art. 4027 inc. 3º del Código Civil que establece una prescripción de cinco años respecto a obligaciones que deben pagarse por años o plazos periódicos mas cortos. -

Los impuestos y tasas se pagan periódicamente y no necesariamente, y para incluirse en el mencionado artículo 4027 debe tratarse de cuotas de una original obligación, como v.gr. los alquileres, etc., basta que las obligaciones se paguen periódicamente y ello sea una constante. **(Municipalidad de Mar Chiquita c/ Bontti Juan José y/o quien resulte propietario s/ ejecución por apremio. CAMDP, Sala I, Reg. 249-S 20-10-94).-**

La prescripción liberatoria de cinco años del art 4027 inc. 3º) CC, se aplica a todo lo que debe pagarse por año o plazos periódicos mas cortos, por lo que la norma es aplicable al caso de los impuestos y tasas que se satisfacen anualmente **(CAMDP, Sala II, expte 37522- Municipalidad de San Cayetano c/ Lisardi A - Reg. 57-S 18-03-76)**

Esto es así, cualquiera sea el plazo de la prescripción que establezca la legislación local, ya que no puede una norma provincial fijar un plazo de prescripción diferente del que estatuye una norma de superior jerarquía, como es el Código Civil.(principio de supremacía y jerarquía normativa derivado del art. 31 de la CN).

Lo expuesto se refuerza si se tiene en cuenta el carácter de orden público de la institución de la prescripción (art. 3965 CC) lo que obliga a efectuar una interpretación mas estricta aún en las leyes que desconocen las normas vigentes.

Una institución de esa naturaleza, que ampara intereses de la sociedad, no es admisible en una norma de inferior jerarquía al Código Civil pueda regular sobre esta materia, lo que obliga al órgano jurisdiccional a aplicar la del rango superior. Lo expuesto no implica desconocer la autonomía del derecho tributario dentro de nuestro ordenamiento jurídico, pero tratándose de principios contenidos en el Código Civil, aplicable a todo el ordenamiento jurídico por su carácter de derecho común o general, solo razones de justicia y conveniencia para el cumplimiento de los fines sociales del derecho tributario, justifican el apartamiento de aquellos (Fisco de la Pcia de Córdoba c/ Federico Llosa- apremio- Recurso de Revisión- Tribunal Superior de la Pcia de Córdoba 29-05-96).-

Al respecto sostiene la Corte Suprema de Justicia de la Nación que la prescripción anual decenal no rige en el caso de impuestos y tasas retributivas de servicios, sino que rige la prescripción de cinco años dejando con ello de lado su anterior criterio respecto a la aplicación de la prescripción decenal (CSN "Obras Sanitarias de la Nación vs. Colombo Aquilino" Doctrina Judicial, 1991-I).

En ese sentido, en ese fallo, la Corte Suprema de la Nación dice: "el plazo quinquenal de prescripción representa una solución armónica con la aplicación a la mayor parte de las relaciones jurídicas de derecho tributario y a los del derecho privado....12) que en tal situación viene a coincidir el plazo de prescripción quinquenal con la norma que regula la generalidad de los recursos impositivos y en la que en el derecho privado comprende todo lo que debe pagarse por años o plazos periódicos mas breves (art. 4027 inc. 3 CC) por lo que la aplicación de igual plazo a las tasas

retributivas de servicios representa una solución armónica con la aplicable a la mayor parte de las relaciones jurídicas de derecho tributario y a las de derecho privado.....

13) Que dicha solución concuerda también con los principios que fundan la prescripción abreviada en los créditos de vencimientos periódicos que el deudor debe afrontar con sus recursos ordinarios, ya que dicha abreviación tiende a evitar que la desidia del acreedor ocasione trastornos económicos al deudor por la acumulación de un número crecido de cuotas. No se advierte, por otra parte, la imposibilidad del ente prestatario de los servicios de obrar con adecuada diligencia dentro de un plazo como el de cinco años, ya bastante prolongado puesto que los modernos sistemas de computación pueden ser utilizados en momento oportuno para detectar la nómina de los deudores y promover acciones legales pertinentes en resguardo de sus intereses....”

No obstante lo expuesto, debemos señalar que la **Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires**, en un fallo de fecha 31 de marzo de 1998, en materia de **Tasa por Inspección de Seguridad e Higiene del Municipio de Vicente López**, declaró que el plazo de prescripción es de diez años:

“...argumentar sobre la base de prescripción quinquenal del art. 4027 del Código Civil, carece de sustento, ya que la norma específica aplicable al sublite, donde se reclama el cobro de la tasa por inspección de Seguridad e Higiene es el art. 88 de la Ordenanza 8800 del Municipio de Vicente López”

agregando más adelante:

“...a la supremacía que el art. 31 de la Constitución nacional confiere a las leyes de la Nación, ni vulnera ninguna de las garantías que reconoce la Carta Magna. Por el contrario, son facultades ejercidas por la Provincia en la parte de poder que se ha reservado (arts. 121 y 122 Const. Nac.),”

El criterio del superior Tribunal, no resulta aplicable al supuesto de autos en mérito a las siguientes argumentaciones:

1. El supuesto resuelto es en relación a una **tasa** que aplica el Municipio por Seguridad e Higiene. La postura asumida, se encuentra en clara contradicción con lo resuelto por la Corte Suprema de la Nación, en autos "Obras Sanitarias de la Nación c/ Colombo, Aquilino", de diciembre 11 de 1990⁶⁷, donde expresamente declaró que en materia de tasas correspondía la prescripción de cinco años.

⁶⁷ Impuestos XLIX-A, pág.436 y siguientes, fallo in extenso.

2. El plazo de prescripción de cinco años que surge del Código Civil (art. 4027 inc. 3)), aplicable en mérito de la jerarquía normativa que surge del art. 31 de la Constitución Nacional, *“no implica desconocer la autonomía del derecho tributario dentro de nuestro ordenamiento jurídico, pero tratándose de principios contenidos en el Código Civil, aplicables a todo el ordenamiento jurídico por su carácter de derecho común o general, sólo razones de justicia y conveniencia para el cumplimiento de los fines sociales del derecho tributario justifican el apartamiento de aquéllos. Ninguna razón de ese tipo ha sido invocada.”*⁶⁸
3. Nos enfrentamos frente a la disyuntiva de saber cuándo las instituciones y normas de Derecho Privado deben prevalecer sobre las de derecho público. Analizando la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en relación a esta problemática el Dr. José O. Casas ha dicho: *“... se insinúa por parte del Alto Tribunal una posición conforme con la cual el derecho común citado por el Congreso de la Nación, sólo cuando define principios basales del ordenamiento jurídico, está llamado a proyectarse más allá de la competencia estricta de los Códigos que los contienen **obrando como condicionante al ejercicio irrestricto en abstracto del poder tributario provincial.**”*⁶⁹

Agregando más adelante *“...b) Admitida la autonomía del derecho tributario federal, se torna de por sí difícil si se pretende respetar el principio de congruencia, desconocer tal carácter al derecho tributario provincial, al menos analizada tal calidad desde el punto de vista estrictamente científico.”*

c) *De todos modos, atendiendo a las características de nuestro sistema político institucional, corresponde en forma concreta definir cómo influye en el caso la regla de la “supremacía federal” consagrada por el artículo 31 de la Constitución Nacional, con relación al derecho positivo dictado por las Provincias en el marco de sus competencias. Al respecto pensamos que la uniformidad o unidad de la legislación nacional permite, como lo sostiene el maestro Juan Carlos Luqui, afirmar la preferencia, no ya del derecho común en bloque sobre la legislación provincial pero sí, al **menos de ciertas***

⁶⁸ Conforme sentencia dictada por el Superior Tribunal de Córdoba, en autos “Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Federico Llosa s/ apremio . Recurso de Revisión, 29/5/96, **ERREPAR**, dte, NRO. 202, enero/97, pág. 753.

⁶⁹ José O. Casas. “Gravitación del derecho Civil sobre el Derecho tributario provincial en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina”, Doctrina Tributaria **ERREPAR** , T. XIII, pág.307.

normas sustantivas contenidas en los Códigos que constituyen la consagración de principios generales de nuestro derecho.” (el marcado me pertenece).

d) *Sin negar la autonomía del derecho tributario provincial, la postura que sustentamos toma en cuenta que dicha autonomía no puede concebirse como irrestricta e ilimitada, a diferencia de la del derecho federal. Ello así, **los Códigos de fondo en sus principios liminares, pueden servir como un importante elemento de armonización** en el tratamiento de los institutos impositivos de los veintitres sistemas tributarios provinciales, **evitando un caos anárquico, que no se compadece con lo que la Constitución tiene de aspiración, programa o proyecto, al querer hacer un solo país para un sólo pueblo.***⁷⁰.

4. Además el propio Código Fiscal al presente no aplica el plazo de prescripción quinquenal, atento que por las obligaciones devengadas a partir del año 1996, se aplica el plazo de cinco años, en tanto que para las anteriores aplica plazos escalonados fijados por la ley 11.808, que **no responden al de diez años que aquí se pretende por el Fisco.** Esto afecta claramente la igualdad de las partes ante la ley (art. 16 Const. Nac.).

Unido todo ello, y siguiendo el derrotero de pacífica serie de fallos judiciales, provenientes de la Exma. Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de Mar del Plata, la prescripción de las acciones del fisco para determinar y exigir el cobro de impuestos **se opera a los cinco años.-**

La situación que produjo la decisión de la Alzada se motivó en razón de que el Código Fiscal disponía la prescripción DECENAL, enfrentando a las claras decisiones de la ley de fondo (art. 4027, inc. 3, CC), a la que pretendía modificar.-

Así se ha establecido “*No rige la prescripción decenal en los casos de las tasas retributivas de servicios, sino que rige la prescripción de cinco años (art.4027, inc. 3 CC)*” Autos “OBRAS SANITARIAS MDP. C/OSORNO, S/APREMIO” con votos de los doctores Font, De Carli y Ramirez. IDEM: “*En el caso de tasas retributivas de servicios, el plazo de prescripción es de cinco años, toda vez que se trate de obligaciones de vencimientos periódicos*” Votos de los Doctores Zampini, Dalmasso y Oteríño ... En autos MUNICIPALIDAD DE MAR CHIQUITA C/BONTTI, JUAN, S/APREMIO” EL 22/08/95 se dijo: “*A los estados particulares les esta vedado fijar*

⁷⁰ Trabajo citado pág. 308.-

plazos de prescripción, ya que es atribución de Congreso de la Nación, arts. 31 y 67, inc. 11 de la CN, por ser la prescripción un medio de extinción de las obligaciones (art. 3947 cc). Se deja afuera de consideración los arts. 98 del Código Fiscal y 278 de la ley Orgánica Municipal y, es de aplicación en autos, el art. 4027, CC, que establece la prescripción en cinco años ...” Votos de los Doctores Zampini, De Carli y Font. -

A partir del análisis de varios casos, la Suprema Corte de Justicia, por mayoría de sus ministros, dispuso que la prescripción liberatoria de los tributos provinciales y tasas municipales, opera a los cinco años y no a los diez como se viene aplicando en Rentas a partir del texto del Código Fiscal en el caso publicado en FALLOS T.284. F.319, donde estableció: *“Que la leyes no pueden, sin violar el art. 31, CN, modificar los plazos fijados para la prescripción en las leyes de la nación”*

En consecuencia los organismos recaudadores de la provincia de Buenos Aires dependiente de la cartera de Economía y las administraciones municipales sólo podrán reclamar a los contribuyentes deudores o evasores de obligaciones fiscales y tasas comunales, moras con no mas de cinco años de antigüedad.-

La Suprema Corte analizó cinco fallos donde se enfrentaba el fisco bonaerense por revisión en autos. Los mismos corresponden a las causas:

1) C. 81.253 de la Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada por “Concurso preventivo”,

2) C. 82.121; de “Barrere, Oscar R. Quiebra”, C. 84.445; “Montecchiari, Dardo s/quiebra”,

3) C. 84.976; “Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo”,

4) C. 87. 124 “Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo”.

5) C. 81.410, “Municipalidad de Monte Hermoso contra Expreso SudAtlántico S.R.L Apremio”.

6) C. 84.976 – Montecchiari Dardo s/ Quiebra

Uniformando la jurisprudencia nacional en una cuestión de trascendente actualidad, en la causa “Filcrosa SA del 30/0/2003 la Corte Suprema de Justicia de la Nación se expidió sobre el plazo de prescripción ordinaria de las obligaciones tributarias, en el marco de un incidente de verificación de créditos. La Corte Federal fisó su doctrina al decidir que, tratándose de créditos emergentes de obligaciones

fiscales, resulta aplicable el art. 4027 inc. 3 del Código Civil, en cuando declara que se prescriben por cinco años las obligaciones de pagar los atrasos “ de todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos ”

Como consecuencia de lo transcrito, entender lo contrario trasuntaría un desgaste jurisdiccional innecesario, ya que la decisión que pueda adoptarse sería recurrida.

5. 10) - ANTICIPOS DE IMPUESTOS

Respecto a los anticipos debo destacar que los mismos no son exigibles, en virtud de la Instrucción DGI 342, la que determina que “en Virtud del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de fecha 6 de octubre de 1981 recaído en autos “Francisco Vicente Damiano S.A. s/ apelación” , los anticipos podrán exigirse ***hasta el vencimiento del plazo general, con prescindencia de que el contribuyente y/o responsable presentare la declaración jurada respectiva y en su caso con abstracción del resultado que arrojar la misma.-***

Predomina en la jurisprudencia la posición que entiende procedente desestimar la verificación del crédito intentada por la AFIP respecto de los anticipos de impuesto a los activos, pues si bien la ley 11.683 autoriza a dicha repartición a exigir su pago hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de la declaración jurada del contribuyente, según cual fuere posterior, ello cede ante la situación falencial del deudor, ya que el reconocimiento del anticipo importará alterar la pars condicio creditorum.

La Suprema Corte de Mendoza ha tenido ocasión de pronunciarse al respecto en la causa “Servicios Especiales S.A. s/ Concurso Preventivo s/ incidente Cas.” Al rechazar los recursos de inconstitucionalidad y casación interpuestos por el órgano recaudador. La clave de la decisión tiene como eje la interpretación del art. 21 de la ley 11.683 que dispone “*Podrá la Administración Federal de Ingresos Públicos exigir, hasta el vencimiento del plazo general o hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente, el que fuera posterior, el ingreso de importes a cuenta del tributo que se deba abonar por el período fiscal por el cual se liquidan los anticipos. En caso de falta de ingreso a la fecha de los vencimientos de los anticipos que fije la Administración Federal de Ingresos Públicos, esta podrá requerir su pago por vía judicial . Luego de iniciado el juicio de ejecución fiscal, la Administración Federal no estará obligada a considerar el reclamo del contribuyente contra el importe requerido sino por la vía de repetición y previo pago de las costas y gastos del juicio e intereses y actualización que correspondan*”

En el caso, los jueces de grado habían seguido el consejo de la sindicatura, interpretando que esta norma , aunque de aplicación prácticamente automática a la ejecución individual, no es aplicable al juicio concursal desde que la propia situación de insolvencia del deudor lleva a la posibilidad cierta de que no existan ganancias, por lo que resulta absurdo verificar el crédito por anticipos por el solo hecho de que el

deudor no haya hecho la declaración jurada si las constancias del expediente universal (especialmente los estados contables) acreditan que en este período, la empresa no tuvo ganancias sino, precisamente, quebrantos.

A juicio de la Corte de Mendoza, no resulta arbitrario el razonamiento seguido por los tribunales inferiores por los siguientes motivos:

a) Interpretación gramatical: La norma transcrita no contiene referencias expresas al proceso concursal. Por el contrario utiliza expresiones claramente aplicables a la ejecución individual.

b) Interpretación sistemática: El artículo 11 de la ley 11.683 dispone que *“la determinación y percepción de los gravámenes que se recauden se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que deberán presentar los responsables del pago de los tributos en la forma y plazos que establecerá la Administración”*. Sin embargo, la propia norma no descarta el reemplazo total o parcial de la declaración jurada por otro sistema que cumpla la misma finalidad. La declaración jurada no es una forma única e insustituible. Si el Fisco pretende un crédito por anticipos fundado en la omisión formal cuando las constancias son suficientemente demostrativas de la inexistencia del crédito reclamado, no es irrazonable que el ente tributario cargue con las costas de una revisión sustancialmente improcedente.

c) Interpretación desde los valores económicos: Resulta económicamente disvalioso que no habiéndose generado gastos, desde que el proceso verificadorio tempestivo es gratuito, el operador de la norma cierre los ojos a la realidad económica y declare admisible anticipos de un impuesto que no se deberá, obligándose al concursado (o la masa, si la solución preventiva fracasa y se declara la quiebra) a iniciar un juicio por repetición

6) .- DISEÑO METODOLÓGICO

a) Universo de análisis

El proyecto es de carácter exploratorio descriptivo, por lo que se han de obtener antecedentes sobre la verificación de créditos fiscales en los concursos para su análisis con carácter retrospectivo desde el año 1995 dado que nos referimos a la fecha de vigencia de la ley 24.522.

Se analizarán las variables de casos producidos en sentencias judiciales de segunda Instancia en el territorio de la República Argentina y en especial sentencias de la Cámara de Apelaciones de Mar del Plata, así como también doctrina de referencia

El universo de estudio es la ley 24.522 y la ley 11.683 aplicadas a los concursos preventivos

El método a aplicar es teórico porque permite profundizar en el conocimiento de las regularidades. Estos cumplen una función gnoseológica importante ya que posibilita la interpretación conceptual de los datos encontrados.

b) Unidad de análisis

La sistematización de los datos del presente proyecto será llevado a cabo a través de matrices descriptivas en función del análisis documental de jurisprudencia.

c) Instrumentos de relevamiento de datos

Fuentes - Análisis documental

Otra de las técnicas de recolección que se utilizará es el análisis documental que se realiza sobre producciones (escritas) de otras personas (doctrina) que se consultará en la Biblioteca del Colegio de Abogados de Mar del Plata, la jurisprudencia que se obtendrá (Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires y del Colegio de Abogados del Departamento Judicial de Mar del Plata)

Una vez relevados los datos antes descriptos se procederá al análisis que consiste en encontrar las regularidades y las disonancias, que se presenten a partir de la contrastación de las matrices descriptivas elaboradas con la información recabada.

Matriz descriptiva

AÑO	FUENTE	VARIABLE	COINCIDENCIA	DISONANCIA

d) Variables

Las variables del objeto son las sentencias de Segunda instancia y la doctrina en la República Argentina desde el año 1995.

Los actores de interés legítimo en base al eje temático son: La Sindicatura en su carácter de contradictor necesario, la concursada y el Fisco atento a que se encuentra en juego el interés de su crédito.

7) – INSTRUMENTOS

Conjuntamente con el desarrollo del marco teórico se efectúa el relevamiento jurisprudencial como trabajo de campo y el análisis de los resultados en función de la matriz diseñada.-

IV .- CONCLUSIONES

a) Generales por objetivos generales

No puede soslayarse en la actualidad la decisiva influencia que ejerce el Fisco en los procesos concursales, circunstancia que ha provocado un lógico replanteo de su protagonismo especialmente en el concurso preventivo

El interés que despierta el proceso de verificación de créditos, estadio anterior a la consideración de la propuesta de acuerdo en el período de exclusividad, asume un rol preponderante en las posibilidades futuras de culminación exitosa del proceso, toda vez que la porción quirografaria de la acreencia del Fisco será determinante en la estrategia concordataria que lleve adelante el deudor tendiente a la obtención del acuerdo.

La rigurosidad probatoria reflejada en lo reseñado da cuenta de la actitud que deben adoptar las partes interesadas en el orden a los intereses que se encuentran en juego .-

El Fisco, ya sea nacional provincial o municipal, no es más que otro acreedor del concurso o la quiebra y debe merecer igual tratamiento que los demás acreedores. El privilegio que posee es respecto al cobro solamente, por lo que debe acudir al proceso universal para que su pretensión sea reconocida, atento a que su crédito ha perdido ejecutoriedad y demostrando la causa obligacional y justificando su pretensión.

La ley de concursos que es una ley específica prevalece por sobre la ley de procedimiento, que es una ley general.-

No puede haber sistema concursal posible si no existe el principio de universalidad tanto para la constitución de la masa activa, que es prenda común de los acreedores, como para la admisión del pasivo- todos los acreedores deben someterse al proceso de verificación de créditos. La colectividad es consecuencia de lo anterior

b) Conclusiones parciales por objetivos particulares

Prescripción abreviada del art. 56 LCQ: La misma es de aplicación en el concurso preventivo y no en la quiebra. El crédito fiscal queda sometido a la obligación de verificar su crédito en forma tempestiva o tardíamente, pero no puede exceder el plazo de dos años establecido en el art. 56 de la ley 24522, so pena de considerarlo prescripto.-

Causa-: Al fisco le son aplicables las disposiciones de la ley concursal, estando obligada a presentar la documentación justificativa de su crédito, a los efectos de no romper el principio de igualdad de los acreedores frente a la masa

Título: Para considerar que un certificado de deuda tiene la fuerza necesaria para presumir la existencia del crédito debe acreditarse que dicho título ha surgido como corolario de un procedimiento que cumplió con todos los recaudos a que la Ley sujetó la habilidad de tal título. Si el pretense verificante se limita a acompañar el certificado de deuda sin sus antecedentes, en el marco del juicio universal no alcanzará para tener por verificado su crédito.-

Las Boletas, Certificados o Constancias de Deuda emitidas por los fiscos para apoyar su insinuación contra el concurso o la quiebra, no constituyen título suficiente de la causa del crédito reclamado verificar ni del privilegio solicitado, si no vienen acompañadas de las declaraciones juradas -presentadas por el contribuyente o determinadas por la administración-, de sentencias firmes o de multas ejecutoriadas, con más la correspondiente correlación entre el saldo que dichas documentales definan y el reclamado en la insinuación.

Ellas, las boletas de deuda, constituyen título público idóneo para las vías de apremio en ejecuciones fiscales, pero resultan insuficientes en las instancias de conocimiento, con sus diversos grados de amplitud, previstos por la ley 24.522 para las insinuaciones, tanto tempestivas como tardías.

La insinuación de un crédito con origen en determinaciones presuntivas, es inoponible al concurso, La mera ausencia de declaraciones juradas por parte del contribuyente no habilita a presumir la carga tributaria omitida declarar.

La inversión de la carga de la prueba que tales determinaciones implican es incompatible con las cargas que corresponden al insinuante –el Fisco- y al funcionario del concurso –la Sindicatura-.

Notificación de los actos administrativos: Los actos y hechos emanados del Fisco , en la medida que afecten derechos subjetivos o intereses legítimos del contribuyente, deben ser notificados con todas las formalidades impuestas por la ley, para no afectar el derecho de defensa.-

Intereses: El tope legal puede ser constitucional-ya que es el mismo para distintas realidades económicas – y la decisión administrativa, aún respetando dicho tope, puede resultar inmoral o contraria a las buenas costumbres.

La fijación de la tasa delegada al Poder Ejecutivo no puede escapar del control jurisdiccional, no siendo necesario que los jueces declaren la inconstitucionalidad de la Ley para que juzguen exagerada la decisión administrativa y morigeren sus efectos.

Es justo que el Estado participe del esfuerzo que los acreedores se ven compelidos a hacer con la finalidad de que la empresa supere la crisis. Si el fundamento de tal esfuerzo es la preponderancia del interés general, “salvar a las empresas en crisis”, por encima de los intereses particulares, también debe ceder en alguna medida el interés general de que el fisco recaude, ya que la excepcionalidad del régimen concursal así lo impone.

El síndico ostenta atribuciones suficientes en su carácter de funcionario concursal encargado de determinar el pasivo real del deudor, para recomendar la morigeración de los intereses de los créditos fiscales, cuando la aplicación de tales créditos resulte, en el caso, exorbitante, altamente desproporcionado e irritante para los intereses del concurso, y naturalmente se encuentra facultado para corregir errores materiales de cálculo incluso recomendar la utilización de la tasa que corresponda, al tiempo que articula la impugnación de los intereses excesivos

Prescripción Quinquenal- art. 4027 inc. 3 C.Civil: No es admisible que una norma de menor jerarquía al Código Civil pueda regular sobre la materia. Esto ya fue resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que determinó que respecto a los créditos fiscales prescriben a los cinco años las obligaciones de pagar los atrasos.-

Anticipos de Impuestos: Se pueden exigir hasta el vencimiento del plazo general de la declaración jurada con prescindencia de su presentación o el saldo que la misma arrojaré.-

V.- BIBLIOGRAFÍA

a) Legislación

Constitución Nacional

Código Civil de la República Argentina

Ley 11.683 (t.o.1998 y modif..) Ley de Procedimientos Tributarios

Ley 24.522 y modif.. Ley de Concursos y quiebras

RG AFIP 1975/2005

DOCTRINA

- Barreiro, Marcelo, Un nuevo intento de excluir al fisco de los efectos de los procesos concursales,, La Ley 2007-A,
- Bonanni, M.A. -Verificación de créditos fiscales y la limitación de los intereses pretendidos, ED, 194-901
- Borda, G.: Manual de Derecho Civil - Parte General, 19no. Ed. Perrot, Bs. As. 1998
- Cadenas Madariaga, Mario A., Las tasas de interés, Ed. Ad-Hoc, 1994, pag. 77.
- Cámara, Hctor: El Concurso Preventivo y la Quiebra, Depalma 1982, Bs. As.
- Cassagne, Juan Carlos: Derecho Administrativo, Abeledo Perrot, T. I
- Conil Paz, A.A., Caducidad o prescripción, ED 186-28
- De Vedia, Agustín: Derecho Constitucional y Administrativo, Macchi.
- Di Tulio José,- Verificació de créditos fiscales- Análisis causístico y doctrinario, RDCO N° 205
- Favier Dubois (h) Eduardo M. -El Derecho Concursal tributario y seis cuestiones que plantea el caso "Valle de las Leñas"- Infobae profesional.com -Doctrina y Práctica Corporativa N° 3, dic. 05, pag 105
- Galíndez, Oscar A.: Verificación de créditos, Astrea, Bs. As. 2001
- Garaguso Horacio Pablo y Moriondo Alberto A. -El proceso Concursal. Tomo I, Ed.Ad. Hoc., Año 2000
- García Lobo R. y Gomez Rincón C -Los intereses de deudas tributarias en concursos preventivos (una sentencia que se contrapone a la mayoritaria y escapa a la realidad)- Doctrina Jurídica, Revista del Foro Salteño, nº 25, junio-noviembre 2001, p. 38
- García Martínez y Fernández Madrid, -Concursos y Quiebras- Ediciones Contabilidad Moderna, Año 1976
- García Vizcaíno, Catalina, Derecho Tributario, Depalma, Buenos Aires, 1996, p. 269 y sigtes.
- García, Silvana M., Prescripción abreviada concursal -Art. 56 LCQ- en Rev. de Derecho Privado y Comunitario
- Grispo, Jorge D. -Tratado sobre la Ley de Concursos y Quiebras, T I, Ed. Ad. Hoc, 1997,
- José O. Casas. Gravitación del derecho Civil sobre el Derecho tributario provincial en la Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina, Doctrina Tributaria ERREPAR , T. XIII, p g.307.
- Maffía Osvaldo La Ley de Concursos Comentada, Ed. Lexis Nexis, Depalma, 2003
- Maffía Osvaldo, -Verificación de créditos, 4ta edición, Ed. Nexis Lexis, Buenos Aires, 1999,
- Mafia Osvaldo J. Derecho Concursal, Tomo I, Ed.Depalma , Año 2001

Mario Cardenas Madariaga-Las Tasas de Interés- Análisis Jurídico y Económico, Ed. Ad-Hoc

Munne Raul - Verificación de créditos fiscales- J.A. 1996-III

Navarrine, Susana C.- Aspectos originales de los créditos fiscales en el proceso concursal- ED, 2002-A, Sección Doctrina,

Pajardi, Piero, -Fallimento e Fisco, 3ra ed., Giuffre, Milan, 1981

Prebisch Raúl, Introducción a Keynes, Fondo de la Cultura Económica, México, 1ra edición 1947

Puig Brutau, Fundamentos de Derecho Civil, 1985, t. I, vol. II

Quintana Ferreyra, y Alberti Edgardo- Concursos y Quiebras, Astrea, 1985,

Rivera, Julio Cesar, Instituciones de Derecho Concursal, t. 1 p g. 29 y ss., Ed. Rubinzal- Culzoni.

Roitman, Horacio, Prescripción en la ley de concursos, Semanario Jurídico, Comercio y Justicia, t. 82, 2000-A-

Roitman-Di Tullio, Concursos, Rev. de D. Privado y de las obligaciones, N 20 p g. 386

Saul Argieri -La Quiebra y demás procesos concursales - Ed. Platense -Segunda Edición, Año 1978

Stolkiner, Armando- Verificación de créditos fiscales- Ed. Errepar-DSE Nº 153- Agosto 2000- T.XII-

Szeinbaum, Mario B , - El proceso de verificación de créditos LL, 149- 822

Tonón Antonio en Derecho Concursal - Instituciones generales, Bs. As. Ed. Depalma, 1992

Tratado de derecho Administrativo, Agustín Gordillo, Fundación de derecho Administrativo, 8º Edición, Año 2004

Tratado Exegético de Derecho Concursal- Heredia Pablo, Ed. Abaco, Tomo I , Julio/2000

Villegas, Héctor B - Curso de finanzas, derecho financiero y tributario- Depalma,

Vítolo, Daniel R. -Créditos fiscales, determinación de oficio y procesos concursales, ED, 6/5/2003

Yadarola Mauricio, Títulos de Crédito, Ed. TEA, 1961

c) Jurisprudencia

CNCom, Sala C, 28/6/2000. "Textil Lugano s/ Quiebra. Incidente de revisión promovido por la Fiscalía de la Provincia de Buenos Aires.

Robles, Rodolfo Pedro s/ Concurso preventivo Publicaciones: LL 2003 B, 667 Mag. votantes: Sosa-Marroco CC0201 LP 95150 RSD-208-2 S 10-10-2002 , Juez Sosa (SD) "Valle de las Leñas SA" Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala V, 01-08-2005

CNCiv. y Com Sala E 22/9/1982-Fisco Nacional c/ Hijos de Ybarra Argentina S.A. s/ Concurso"

CNCom Sala C, 17/5/84, "Christiani y Nielsen"; LL Litoral, 1983-C, p. 224 y CNCom 23/7/1991, "Wenceblat Mario", LL, 1994_b, p. 383, etc

CNCom, Sala D, 14/9/95 "Cinens SA s/ Quiebra

CCiv y Com. De Mar del Plata- Sala I, 13/7/2000, "APS c/ José Deyacobbi s/ Quiebra s/ incidente de verificación tardía".

SCJN "Supercanal SA s/ Apelación", 2/6/2003,

"Proveeduría del Sindicato del Personal de la Industria de la Carne". En el criterio opuesto: C. Concepción del Uruguay, Sala Civil y Comercial- 1-6-94. JA- T. 1995- pag. 146

C. Apelac. CC Junin , "Provincia de Bs.As. c/ Remy SC" , 29/5/1980, LL, T 1980, pag. 682

CNCom.- Sala D-14/5/85 "Pincelera Argentina SA s/ Concurso Preventivo por Municipalidad de la Capital"

"Zanella Hnos y Cia SA s/ Concurso preventivo s/ incidente de verificación promovido por la DGI", el 4-12-98 el Juz Nac y Com N° 18

CNCom- Sala D-27-03-81- Imp y Exp Harnoyer s/Quiebra- Ed- T.94, pág. 367.-

20-03-79- Panamericano de TelevisiónSA- LL- 20/3/79- T.C.- pág 388

CNCom, Sala A, "Naturar SRL s/ concurso preventivo s/ incidente de revisión por AFIP-DGI", LL, 2002-D, p. 231

"Scholink SA s/ Quiebra s/ Incidente de verificación por A.N.A." 16-9-1994

CNCom, Sala A, 5/7/2002- "Afip s/ incidente de revisión en Accesorios Zaloze SRL s/ Conc. Preventivo", DJ, 2002-3, p.1037

CNCom, Sala B, 28/6/2002- "AFIP-DGI s/ Inc. de Revisión en Oliva Alfredo"

CNCom, Sala B, 16/4/2003 -"AFIP s/ Incidente de revisión en Artysur SAIC s/ Quiebra", LL, Suplemento de Concursos y Quiebras, 28/8/2003

Cam.Civ., Sala II, Mar del Plata, 11593 RSD-274-00 S 4/7/00)

20-03-79- Panamericano de TelevisiónSA- LL- 20/3/79- T.C.- pág 388

CNCom, Sala A, "Naturar SRL s/ concurso preventivo s/ incidente de revisión por AFIP-DGI", LL, 2002-D, p. 231

Scholink SA s/ Quiebra s/ Incidente de verificación por A.N.A." 16-9-1994

SCBA 17/10/2001- Ac. 81.133- "Fisco de la Pcia de Bs.As. s/ Inc. De revisión en autos Coria Salvador s/ Quiebra"

Ruiz María Cristina c/Afip s/ Amparo- Expte N° 1-R-98

"Giorgio José Vicente"- TFN- Sala A- 25/11/1997

CSJN,31-03-1987 "Dirección General Impositiva s/ incidente de verificación de créditos" en autos "Casa Marroquin S.R.L.",

CSJN, 02.02.93, "Provincia de Santa Cruz c. Yacimientos Petrolíferos Fiscales", La Ley, 1993-D, 177 - DJ 1993-2, 903.

CNJN 20/10/1992, "DGI c/ Frigoríficos El Tala", Fallos 315:2555, ídem CSJN 13/8/1998 "DGI c/ Sindicato de Empleados y Obreros de la Industria de la Carne, causa D. 394. XXXII

CSJN, 2/2/1993 "provincia de Santa Cruz c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales", JA, 1994-I, p.510; y Fallos 316:42

CSJN 20/12/92 "DGI c/ Frigorifico El Tasa SRKL, ED t. 153 p.609

SCJ Mendoza, Sala I, 1/9/1998 "DGI en autos Suministros Industriales SA s/ Concurso Preventivo s/ incidente de revisión s/ casación", LS, 282-278, ídem 11/4/2003

"Zapata Jorge s/ Concurso Preventivo s/ Incidente de revisión s/ incidente de casación, LL, Suplemento especial de Intereses, julio 2004, p. 158

Expte N° 70.081 , Causa "AFIP (DGI) en J:3751 Agrícola Dalmau S.A. p/Concurso Preventivo", Recurso Extraordinario de Inconstitucionalidad y Casación, Suprema Corte de Mendoza, Sala I, 14/08/2002.

Cámara Civil, Sala 1ª, Neuquén, 09.10.97, in re "Morales Pablo Isaías S/ Concurso s/Incidente de verificación por DGI", ED, 1997-636.

Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de la ciudad de Santa Fe, "Cursack, Daniel Ricardos/quiebra -Incidente de revisión promovido por DGI", Expediente Nro. 78 Año 1997.

C.A.C y C. de Junín, 19.06.97, "Dirección Gral. Impositiva en: La Patria Chica S. A. s/quiebra", LLBA 1998, 59.

CNCom., sala D, 13.03.01, "*Casals y Cía., S.A. s/Concurso preventivo s/incidente de verificación por Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires*", ED, 193-407.

CNCom, Sala D, 07.04.03, "*Tren de la Costa SA s/ Concurso Preventivo s/ incidente de revisión promovido por la concursada contra el crédito de la Municipalidad de Vicente López*", inédito.

CNCom, Sala D, 07.04.03, *“Servat SA s/ Quiebra s/ Incidente de verificación promovido por Dirección General Impositiva”*, inédito.

CNCom., Sala E, 29-9-2000, “Pedro Worms y Cía. SRL s/ concurso preventivo, s/ incidente de revisión por DGI”, Revista de las Sociedades y Concursos nº 7, pág.191.

SC de Córdoba, en autos “Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Federico Llosa s/ apremio . Recurso de Revisión, 29/5/96, ERREPAR, dte, NRO. 202, enero/97, pág. 753.

CNCom- Sala A- 22-08-94- Finotex SA s/Conc Prev. S/ Inc.de revisión por Obra Social para Empleados de Comercio y Act. Afines, entre otros)

Arguelles Oscar CN.Fed. Cont. Adm- Sala IV- 11-10-2001

Bonigno S.A. s/ amparo, C.N.P.E., Sala A 31-03-00).-

CFAC, sala B, “Gentili, María de las Mercedes s/Recurso de apelación c/Resol DGI, 1999-12-17”

Bonigno S.A. s/ amparo, C.N.P.E., Sala A 31-03-00).-

28/2/74, “La Pelífera Paraguaya”, La Ley T. 154, p. 361)” ----PET-Doctrina 25-07-2002
Pág. 9---

CSJN-9-4-87-“Fisco Nac. DGI s/ Inc de verif en autos “Cosimatti, Gregorio s/concurso preventivo”, CSJN 31-03-87-Casa Marroqui SRL JA-1990- TIII, pág. 979-sum266)

CAMDP, Sala II “Fisco Nacional s/ Incidente de revisión en autos “Charlie SRL s/ Concurso Preventivo” del 16/9/2003,

CAMDP, Sala I, Municipalidad de Mar Chiquita c/ Bontti Juan José y/o quien resulte propietario s/ ejecución por apremio. Reg. 249-S 20-10-94).-

CAMDP, Sala II, expte 37522- Municipalidad de San Cayetano c/ Lisardi A - Reg. 57-S 18-03-76)

Fisco de la Pcia de Córdoba c/ Federico Llosa- apremio- Recurso de Revisión- Tribunal Superior de la Pcia de Córdoba 29-05-96).-

CSN “Obras Sanitarias de la Nación vs. Colombo Aquilino”Doctrina Judicial, 1991-I).-

CAMDP “OBRAS SANITARIAS MDP. C/OSORNO, S/APREMIO

CAMDP “ MUNICIPALIDAD DE MAR CHIQUITA C/BONTTI, JUAN, S/APREMIO

CSJN “Filcrosa SA del 30/10/2003

Municipalidad Gral. Roca c/ENTEL, 1996/10/10, revista Impuestos, 1997-A-934

AGRADECIMIENTOS

En memoria de mi padre el CPN Domingo Ernesto Marzano, quien me inculcó los valores esenciales y fue mi guía espiritual.-

A mi esposo Daniel y a mis hijos Ramiro y Facundo que me apoyaron en este emprendimiento tardío, me alentaron y soportaron que restara muchísimas horas a su esparcimiento dedicándolas al estudio

Al CPN Juan Rodrigo Tellechea, quien confió en mi intelecto y capacidades y fue una inagotable fuente de apoyo para éste emprendimiento

A las autoridades de la Universidad Fasta que además de no poner trabas, facilitaron , acompañaron y me alentaron en el trayecto recorrido.-